Collection Finance



Sous la direction de
Nicolas **Berland** et François-Xavier **Simon**

Le contrôle de gestion en mouvement

État de l'art et meilleures pratiques



Regards croisés de professeurs et praticiens





Les enjeux du contrôle de gestion à l'aube du XXIe siècle

Nous assistons depuis quelques années à un véritable renouveau du contrôle de gestion, tant au niveau des pratiques que des domaines d'intervention ou des missions et attributions. Cet ouvrage collectif, construit sous la forme de regards croisés entre universitaires et praticiens, apporte un éclairage unique sur ces évolutions.

Par le biais de rappels des fondamentaux, d'analyses, d'exemples, d'illustrations et de cas concrets, les auteurs mettent au jour les problématiques essentielles du contrôle de gestion :

- *coûts sous tension et enjeux socio-économiques ;*
- *indicateurs financiers et non financiers ;*
- *enjeux sociaux et sociétaux ;*
- *nouvelles frontières du contrôle de gestion.*

Ce guide de référence sera utile pour les contrôleurs de gestion, les directions financières, les dirigeants et managers, mais aussi pour les étudiants.

Sous la direction de **Nicolas BERLAND**, professeur à l'université Paris-Dauphine et **François-Xavier SIMON**, directeur à la Cegos.

LES AUTEURS :
**Olivier BAUDRY,
Xavier BOUIN,
Laurent CAPPELLETTI,
Eric CAUVIN,
Claire CIAMPI,
Francis CUISINIER,
Loïc DACHY,
Catherine DUBAN-DOYARD,
Dominique FERNANDEZ-POISSON,
Jean FIÉVEZ,
Pascal KEREBEL,
Olivier DE LAGARDE,
Caroline LAMBERT,
Gérald LECLERC,
Yves LEVANT,
Pascal LEVIEUX,
Hélène LÖNING,
François MEYSSONNIER,
Denis MOLHO,
Anne-Catherine MOQUET,
Damien MOUREY,
Gérald NARO,
Jean-Jacques PLUCHART,
Pierre RAGUIDEAU,
Marc SALEZ,
Alain SCHATT,
Caroline SELMER,
Marion SOULEROT,
Samuel SPONEM,
Martine TRABELSI,
Bruno VIALLON.**

www.editions-organisation.com

COLLECTION FINANCE

Le contrôle de gestion en mouvement

État de l'art et meilleures pratiques

Éditions d'Organisation
Groupe Eyrolles
61, bd Saint-Germain
75240 Paris cedex 05

www.editions-organisation.com
www.editions-eyrolles.com

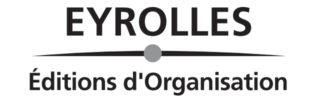


ISBN : 978-2-212-54722-1

Sous la direction de
Nicolas Berland et François-Xavier Simon

Le contrôle de gestion en mouvement

État de l'art et meilleures pratiques



Les auteurs

Olivier BAUDRY, diplômé de Rouen Business School et de l'IEP Paris, est doctorant en sciences de gestion à l'université Paris-Dauphine. Ses recherches portent sur les dispositifs de contrôle et l'influence réciproque des formes de gouvernement politiques et managériales. Depuis onze ans, il est aussi consultant en stratégie, management, organisation et systèmes d'informations dédiés aux fonctions Finance-Gestion. Actuellement en poste chez Mazars, il est le co-fondateur d'une société de conseil en management alternatif baptisée BeBetterandco.

Nicolas BERLAND, professeur des Universités à l'université Paris-Dauphine, est responsable du CREFIGE (équipe de recherche en comptabilité-contrôle de Dauphine Recherche en Management – DRM) et du master CCA (Comptabilité-Contrôle-Audit). Son approche est résolument orientée vers l'articulation du contrôle de gestion aux processus stratégiques et aux processus de management de l'entreprise. Il assure depuis quinze ans des enseignements et des recherches sur ce thème, au plus proche des pratiques des entreprises et des organisations.

Xavier BOUIN est associé de BSP Consulting et directeur financier. Après avoir exercé au sein de grands groupes internationaux les fonctions de directeur financier, contrôleur de gestion et chef de projet, Xavier Bouin a fondé BSP Consulting pour accompagner les entreprises dans le déploiement opérationnel de leur stratégie et le management de la performance. Il anime également de nombreuses formations en entreprise et intervient en master à l'université Dauphine. Il a cosigné avec François-Xavier Simon deux ouvrages aux éditions Dunod (*Les Nouveaux Visages du contrôle de gestion* et *Tous gestionnaires*). Il partage aujourd'hui son temps entre ses activités de conseil et formation et la direction financière d'une PMI de cent cinquante personnes.

Laurent CAPPELLETTI (EDHEC, docteur en sciences de gestion) est maître de conférences à l'IAE de Lyon (ISEOR, université Lyon-III), habilité à diriger des recherches. Il est responsable du master « Consultant en management » et coresponsable du master « Management des activités libérales réglementées ». Ses recherches s'appuient sur des interventions auprès d'une centaine d'entreprises et organisations depuis quinze ans. Elles portent sur la contribution de l'audit et du contrôle de gestion aux performances durables et sur les méthodologies de recherche transformatives en gestion. Il a réalisé plus d'une soixantaine de publi-

cations sur ces sujets, distinguées notamment par l'Academy of Management (*Best Paper Award* en 2005, *Outstanding Field Report Paper Award* en 2009).

Éric CAUVIN est professeur des Universités à l'institut d'administration des entreprises d'Aix-en-Provence (université Paul-Cézanne Aix-Marseille-III) où il dirige le master « Contrôle de gestion » développé en partenariat avec la DFCG et l'entreprise CEGID. Il est par ailleurs chercheur au CERGAM et professeur affilié à Euromed Management. Il est également régulièrement invité à enseigner à l'université du Colorado à Denver (USA), ainsi qu'à HEC Lausanne. Il co-organise tous les deux ans, associé à l'European Institute for Advanced Studies in Management (EIASM), une conférence sur l'évaluation des performances et le contrôle de gestion. Il s'intéresse aux systèmes de calcul des coûts et d'évaluation des performances. Il est notamment le coauteur d'un manuel consacré à la comptabilité de gestion édité chez Gualino, intitulé *Coûts et décisions*. Il est également l'auteur de nombreux articles dans ces domaines publiés dans des revues scientifiques françaises et américaines (*Comptabilité-Contrôle-Audit*, *Finance-Contrôle-Stratégie*, *Journal of Cost Management*…).

Claire CIAMPI est chargée de cours et chercheur assistant à EM Lyon. Elle y enseigne le contrôle de gestion et le management des systèmes d'information gestion-finance. Au sein de DRM-CREFIGE à l'université Paris-Dauphine, elle prépare un doctorat sur les conséquences des systèmes d'information pour le contrôle organisationnel. Ses travaux de recherche prennent leur source dans une expérience de 12 ans en contrôle de gestion et en contrôle financier (banque, industrie, édition et ONG). Parmi les responsabilités endossées durant cette période figure en bonne place la définition des besoins fonctionnels des équipes gestion-finance lors de projets de mise en place d'ERP ou d'outils décisionnels.

Francis CUISINIER est diplômé de l'ESC Rouen. Il a publié plusieurs articles et contribué à une trentaine de conférences en Europe et aux États-Unis sur le « Corporate Performance Management ». Il a trente-cinq ans d'expérience de contrôle de gestion international, d'une part en tant que directeur financier Europe de sociétés informatiques américaines et, d'autre part, en tant que directeur financier international et directeur du contrôle de gestion groupe de Sodexo. Depuis 2009, il contribue à des groupes de travail au sein de la DFCG et à plusieurs ouvrages en particulier sur le thème de l'impact de la responsabilité sociale des entreprises (RSE) dans le pilotage de la performance. Il est par ailleurs contrôleur d'associations et d'ONG internationales au sein d'une agence de certification.

Loïc DACHY est expert-comptable et commissaire aux comptes. Il a été directeur de la consolidation du Groupe 3 Suisses International. Il est aujourd'hui associé fondateur du cabinet 7ABC, qui intervient dans des groupes de premier

plan (Tereos, Cofidis, Auchan…). Loïc Dachy est également chargé de cours à Skema business school et à l'IAE de Lille.

Catherine Duban-Doyard est diplômée de l'EM Lyon, elle a eu des responsabilités en contrôle de gestion et contrôle financier, pendant plus de douze ans dans différents groupes internationaux, à la fois en France et en Italie. Aujourd'hui, consultante chez CEGOS, elle intervient dans le cadre d'actions de conseil et de formation à destination de contrôleurs de gestion et managers non financiers, sur différents thèmes liés au contrôle de gestion. Son approche vise à souligner l'importance des compétences comportementales pour renforcer les apports des différents outils (comptabilité analytique, budget, tableaux de bord…). En 2009, elle a été coauteur d'une fiche « Point de Vue DFCG » sur le « Contrôle de Gestion en temps de crise » et de l'enquête internationale DFCG CEGOS sur le contrôle de gestion.

Dominique Fernandez-Poisson est associée gérante du cabinet DFP Conseil. Diplômée de l'ESSEC, elle a occupé des postes d'encadrement dans des entreprises où elle a dirigé la fonction contrôle de gestion et dans des cabinets de conseil internationaux en stratégie et management. En 2005, elle fonde DFP Conseil pour répondre aux besoins d'accompagnement opérationnel des entreprises, dans les domaines du pilotage stratégique et du management de la performance. Sur ces sujets, elle intervient également dans des programmes de formation et a effectué plusieurs publications, dernièrement le livre cosigné avec D. Molho, *Tableaux de bords, outils de performance*, paru en 2009 (coll. « DFCG », Éditions d'Organisation).

Jean Fiévez, ingénieur des arts et métiers, a consacré son activité au conseil dans le cabinet Les Ingénieurs associés, dont il prit la direction en 1973. Depuis l'origine, il y a développé la méthode UVA avec Robert Zaya et en 1998 a fondé l'association UVA dont il est président. Il a été membre de nombreux groupes de réflexion (AFGI, CEREDE, ECOSIP) et est coauteur de *La Méthode UVA, du contrôle de gestion à la maîtrise du profit* (Dunod, 1999) et a publié de nombreux articles dans des revues professionnelles sur la méthode UVA.

Pascal Kerebel est consultant manager CEGOS en charge de l'offre contrôle interne-*risk management*-conformité. Il est auteur de deux ouvrages de références : *Contrôle interne embarqué* aux éditions Afnor et *Management des risques* aux Éditions d'Organisation. Il est également membre de la commission contrôle interne de la DFCG et a contribué de façon active à la production du cahier technique sur la maturité du contrôle interne. Il réalise de nombreuses missions de conseil opérationnel et de formation dans les domaines risques et conformité tous secteurs confondus : banque, assurance, industrie, secteur public.

Olivier DE LAGARDE est directeur adjoint de l'École nationale d'assurances. Docteur en sciences de gestion de l'université Paris-Dauphine, ancien élève de l'Institut d'études politiques de Paris, il commence sa carrière au Liban comme chef de projet au sein de l'Agence universitaire de la francophonie. De 2000 à 2005, il est consultant en stratégie auprès d'organismes d'assurance et de banques avant de devenir directeur général de l'Enass-AEA en 2005, puis directeur général délégué de l'Institut de formation de la profession de l'assurance en 2008. Au sein de l'École nationale d'assurances, il occupe les fonctions de directeur des études (2005-2008) puis de directeur adjoint (depuis 2008) auprès de François Ewald. Ses recherches portent sur le contrôle des risques et la régulation. Il est l'auteur de *Piloter par les risques, une nouvelle approche pour l'entreprise d'assurance* (Vuibert, 2005).

Caroline LAMBERT est docteur en sciences de gestion de l'université Paris-Dauphine et diplômée d'ESCP-Europe. Elle est professeur associé à HEC Paris. Ses travaux de recherche portent sur les rôles des contrôleurs de gestion, les systèmes de contrôle et la carrière des femmes dans les professions comptables. Ses recherches se veulent interdisciplinaires et s'appuient sur la sociologie et les théories sociales pour comprendre la rationalité organisationnelle, la mesure et la gestion de la performance. Elle a été chercheur invitée dans diverses institutions comme la Sloan School of Business, du MIT à Boston, MA, États-Unis, la Schulich School of Business, de York University à Toronto, Canada, ou la London School of Economics and Political Science. Membre de nombreuses associations académiques, elle a reçu plusieurs prix pour ses recherches, notamment le prix AFC-FNEGE 2006 de la meilleure thèse en comptabilité-contrôle-audit et le prix du meilleur article 2006 de la revue *Comptabilité-Contrôle-Audit*.

Gérald LECLERC est ingénieur de formation. Fondateur en 1970 de FAIRTEC, société d'ingénierie environnementale qu'il a dirigée jusqu'en 1998 et qui est maintenant filiale de SITA, leader européen du traitement des déchets. Actuellement vice-président de *www.salveterra.fr*, Association d'accompagnement des créateurs d'entreprises, il anime avec Jean-Jacques Pluchart le séminaire « Pilotage de projet » de master 1 à Paris-I Panthéon-Sorbonne, consacré à l'entrepreneuriat. Il est co-auteur de *Parole d'entrepreneur… Choisir son activité : les métiers de demain*.

Yves LEVANT est maître de conférences, habilité à diriger des recherches à l'université des sciences et technologies de Lille et professeur associé à SKEMA Business School. Il est membre du laboratoire de recherches : Univ. Lille Nord de France, LEM CNRS 8179/, LSMRC. Ses recherches portent sur le contrôle de gestion et plus particulièrement les méthodes de calcul de coûts. Ses travaux récents sont liés à la diffusion des innovations des outils du contrôle de gestion et à l'intérêt et aux pratiques de méthodes « nouvelles » de calcul de coûts. Outre sa

participation dans des ouvrages de contrôle de gestion, il a publié de nombreux articles dans des revues tant professionnelles qu'académiques, en France et à l'étranger.

Pascal LEVIEUX possède un diplôme d'État d'expertise comptable et un diplôme d'État de commissaires aux comptes. Il a démarré sa carrière de 1980 à 1990 comme auditeur, puis associé d'un cabinet lyonnais d'audit et conseils. De 1990 à 2006, il est associé, responsable du bureau de Lyon et membre du comité de direction de BDO Gendrot. Depuis 2007, il est associé du Groupe In Extenso, leader en France de l'expertise comptable, filiale spécialisée dans le conseil aux PME et PE du Groupe Deloitte. Il est en particulier responsable de la région Rhône-Alpes In Extenso. Il est également responsable national du marché « Associations – Économie Sociale » du Groupe In Extenso.

Hélène LÖNING est professeur associé au Groupe HEC, où elle exerce son métier d'enseignant-chercheur en comptabilité-contrôle de gestion depuis une vingtaine d'années. Elle enseigne dans tous les programmes, de la Grande École, où elle a longtemps été responsable des cours fondamentaux dans sa discipline, à la formation continue (HEC Executive Éducation), où elle co-dirige actuellement l'Executive mastère en Gestion financière. Elle encadre également des thèses de doctorat. Ses centres d'intérêt en recherche et publications sont variés mais tous focalisés autour du contrôle de gestion, et sa dimension organisationnelle, comportementale et sociale : outils de pilotage, pratiques budgétaires, dimension culturelle des outils de gestion, impact des outils de gestion et de contrôle sur l'apprentissage organisationnel et, plus récemment, relations client-fournisseur. Elle a effectué plusieurs longs séjours dans des universités étrangères, notamment à la London School of Economics et à la Leventhal School of Accounting de l'University of Southern California.

François MEYSSONNIER est professeur des Universités à l'institut d'économie et de management de Nantes – IAE où il dirige le master « Contrôle de gestion ». Ancien élève de l'ENS de Cachan, il a développé ses recherches dans le champ du pilotage de la performance des organisations et l'instrumentation de gestion. Il a réalisé un grand nombre de publications relativement aux méthodes de calcul et de gestion des coûts, aux tableaux de bords stratégiques, à l'impact de la technologie sur le métier du contrôleur de gestion et plus récemment sur la gestion conjointe du triplet coût-qualité-délai et sur le contrôle de gestion dans les activités de service. Ancien secrétaire général de l'Association francophone de comptabilité, il est l'actuel président du jury de l'agrégation d'économie et gestion et expert AERES.

Denis MOLHO est diplômé de Sciences Po Paris, MBA Columbia University et de l'Institut de haute finance. Il est actuellement consultant fondateur du cabinet

DMEuropean management qu'il a créé en 1997 avec deux associés. Denis Molho a partagé sa carrière entre des activités de conseil et des postes de direction financière et de contrôle de gestion. Denis Molho intervient, principalement, dans les domaines du pilotage stratégique, du contrôle de gestion et des systèmes d'information de gestion. Il aide notamment les entreprises à élaborer leur *business model* et à mettre entre en œuvre les systèmes d'information qui les supportent. Outre ses activités de conseil, il est formateur en contrôle de gestion et systèmes d'information au sein de plusieurs organismes et animateur de groupes de recherche sur les systèmes d'information au sein de la DFCG. Denis Molho est co-auteur avec Dominique Fernandez Poisson de l'ouvrage *Tableaux de bord, outils de performance* publié chez Eyrolles en 2009, coll. « DFCG ».

Anne-Catherine Moquet est maître de conférences en sciences de gestion à l'IAE Gustave-Eiffel de l'université Paris-Est et membre de l'Institut de recherche en gestion (IRG). Elle est notamment l'auteur d'un ouvrage, *Le Contrôle sociétal*, tiré d'une thèse réalisée au sein du Centre de recherche européen en finances et en gestion (CREFIGE). Elle codirige avec Olivier Maurel le master « Management de la responsabilité sociale de l'entreprise » à l'IAE de l'université Paris-Est et intervient dans le master « Contrôle de gestion » de l'université Paris-Dauphine.

Damien Mourey est maître de conférences à l'Institut d'administration des entreprises de Paris où il dirige les programmes « International MBA » et master « Administration des entreprises » (MAE) délocalisé à Pékin. Ses recherches portent sur l'étude des usages sociaux des chiffres lors d'interactions en face-à-face et, plus généralement, sur le contrôle des relations interfirmes. Son travail de thèse a reçu le prix de l'Association française de comptabilité en 2009. Diplômé de l'ESCP-Europe en 1994, il a exercé différentes responsabilités pendant dix ans en tant qu'analyste financier puis en tant que contrôleur de gestion chez Indosuez, Unilever et Carrefour. Avant de rejoindre l'université, il occupait le poste de directeur du développement des performances au sein de la direction européenne du *supply chain management* du groupe Carrefour.

Gérald Naro est professeur des Universités à l'institut des sciences de l'entreprise et du management (ISEM) de l'université Montpellier-I, où il dirige, avec ses collègues de l'IAE de Montpellier (université Montpellier-II), le master « Contrôle de gestion et nouveaux systèmes technologiques ». Directeur du groupe Finance, Comptabilité, Contrôle et Stratégie au sein de Montpellier Recherche Management, laboratoire de recherche en sciences de gestion des universités de Montpellier, il conduit des recherches dans le domaine du contrôle de gestion et de son rôle au sein des processus stratégiques et organisationnels. Il a réalisé un grand nombre de publications sur le thème des tableaux de bord straté-

giques de type *balanced scorecard*, ainsi que dans les champs du contrôle de gestion des organisations publiques et du pilotage du développement durable. Membre du conseil d'administration de l'Association francophone de comptabilité, il est actuellement chargé de mission auprès du président de l'université Montpellier-I, sur la mise en œuvre du contrôle de gestion.

Jean-Jacques Pluchart est professeur des Universités, responsable du MBA de Paris-I Panthéon-Sorbonne. Il a exercé des fonctions de direction au sein d'un groupe pétrolier européen. Il est l'auteur ou le co-auteur d'une vingtaine d'ouvrages et d'une cinquantaine d'articles sur les problématiques économiques contemporaines.

Pierre Raguideau est directeur administratif et financier du groupe « Network Related Services », coté sur Euronext Paris, qui regroupe les filiales de conseil et de service en technologies informatiques d'Orange Business Services. Il a auparavant été directeur administratif et financier d'autres groupes de service, Devoteam (Euronext Paris segment C) et Consort NT (marché libre). Diplômé de Sciences Po Paris et titulaire d'un DEA en économie, Pierre Raguideau a occupé différents postes de management financier chez IBM avant d'exercer comme DAF chez des intégrateurs et éditeurs de logiciels comme Datapoint et le groupe Riva – Anker Systems. Il est également responsable de la commission contrôle de gestion au sein du comité scientifique de la DFCG.

Marc Salez, ancien DAF-DRH, DESS de droit et past maître de conférences associé en sciences de gestion, enseigne au sein du Groupe HEC ; il est également membre du bureau national de la DFCG. Depuis 1998, il dirige Assemblance gestion sociale et performance, cabinet certifié ISO9001-2008 dans les métiers de l'audit, conseil et formation en paie et management de la performance RH. Ancien codirecteur du M2 Contrôle de gestion sociale de l'université de Paris-Sud, il déploie depuis plus de 15 ans des missions d'audit paie, audit des processus RH, contrôle de gestion sociale (outils de reporting et de pilotage RH). Son approche pluridisciplinaire intègre les dimensions financières, organisationnelles, informatiques, juridiques, sociales et sociétales du management de la performance RH.

Alain Schatt, professeur à l'IAE de Dijon, est l'auteur d'une cinquantaine d'articles, dans des revues académiques et professionnelles, portant notamment sur la gouvernance et la finance d'entreprise, l'information financière et l'audit. Il est cofondateur et secrétaire général de l'Association académique internationale de gouvernance et corédacteur en chef de la revue académique *Finance-Contrôle-Stratégie.*

Caroline Selmer est associé-manager à la CEGOS. Reconnue comme experte en contrôle de gestion et finance d'entreprise, elle accompagne les entreprises au

travers d'actions de formation et d'aide à la mise en place d'outils de gestion et de pilotage. Elle enseigne également en école de commerce. Elle a occupé précédemment divers postes d'encadrement en entreprises dans la fonction finance. Elle est l'auteur de plusieurs ouvrages dans le domaine finance-gestion, et est directeur d'ouvrage aux Éditions d'Organisation.

François-Xavier SIMON est diplômé de l'ESC Rouen. Il a plus de vingt ans d'expérience en entreprise. Directeur à la CEGOS des activités conseil et formation dans les domaines de la stratégie, de la finance et de la gestion, il manage une équipe de consultants. Auteur de très nombreux ouvrages, il occupe des responsabilités au sein d'associations (DFCG, revue *Échanges*, Académie des sciences et techniques comptables, prix Turgot, Conseil d'orientation de la déontologie des dirigeants salariés…).

Marion SOULEROT est enseignant-chercheur à l'École supérieure du commerce extérieur (ESCE) où elle enseigne le contrôle de gestion et la comptabilité. Elle est titulaire d'un doctorat de l'université Paris-Dauphine au sein de laquelle elle a été membre de DRM-CREFIGE pendant six ans. Ses travaux de recherche portent sur les implications des choix stratégiques sur le management et le contrôle de gestion. Elle s'intéresse plus particulièrement à la manière dont les managers résolvent le dilemme entre une exploitation efficiente des ressources et l'exploration de nouvelles opportunités. Elle s'intéresse également aux programmes d'amélioration de la performance ainsi qu'aux processus de planification stratégique dans des entreprises évoluant dans des environnements turbulents et hyperconcurrentiels. Elle est également membre de l'Association francophone de comptabilité et participe activement à des conférences internationales.

Samuel SPONEM est professeur visiteur à HEC Montréal. Ancien élève de l'École normale supérieure de Cachan et docteur de l'université Paris-Dauphine, il a été responsable de la préparation aux examens d'expertise comptable pour l'unité d'enseignement « Management et contrôle de gestion » à l'INTEC (Conservatoire national des arts et métiers). Ses travaux portent sur l'utilisation et la diffusion des dispositifs de contrôle et d'incitation. Il a publié sur ce thème des articles dans des revues académiques et professionnelles et a codirigé avec Anne Pezet le *Petit bréviaire des idées reçues en management* aux éditions La Découverte (2008).

Martine TRABELSI est diplômée de l'école supérieure de commerce de Reims. Elle a travaillé pendant plus de dix ans comme contrôleur de gestion dans différents groupes internationaux. Elle est aujourd'hui consultante à la CEGOS où elle est spécialisée dans le contrôle de gestion, les systèmes d'information et la finance. Elle a mené de nombreuses missions de conduite de projets et intervient

dans des actions de formation pour de grands groupes en comptabilité analytique, procédure budgétaire, gestion des investissements, tableaux de bord et finance. Elle conçoit des formations avec des formats mixtes : présentiel et modules e-learning. Elle est auteur de deux ouvrages parus chez Dunod dans la collection « Gestion-Finance » et a contribué à la rédaction d'un cahier technique DFCG sur le capital immatériel.

Bruno VIALLON a effectué une carrière de douze années dans le groupe Mars Inc., au département Marketing-Ventes, Achats et Logistique. À ce titre, il a été l'un des pionniers en Europe des démarches collaboratives (ECR) avec la grande distribution, qu'il décide de rejoindre en créant, au sein du département *supply chain* de Carrefour, la direction des interfaces fournisseurs en France puis en Europe. Dans ce cadre, il a créé et animé pendant six ans une association Logistique et environnement, regroupant l'ensemble des acteurs de la *supply chain* de la grande distribution. Après sept ans passés chez Carrefour, il crée VB Conseil, un cabinet de conseil en optimisation de la *supply chain* et des achats, dont il est le gérant. Outre ses activités de conseil stratégique et opérationnel, il réalise également des formations orientées *supply chain* pour les entreprises et les organismes publics.

Sommaire

Les bibliographies correspondant à chaque chapitre sont données en fin d'ouvrage.

Chapitre 1

Trajectoire(s) d'une pratique et d'une profession

Avant d'entrer dans une discussion sur le contrôle de gestion, sur la place du contrôleur et sur l'évolution des outils qui alimentent cette pratique, il nous a semblé nécessaire de définir plus précisément l'objet dont il est question dans ce livre. Le contrôle de gestion est en effet un ensemble de pratiques paradoxales qui ne saurait se limiter à des outils ou à une profession au risque d'en présenter une vision trop caricaturale qui ne permet pas d'en saisir la richesse et le potentiel.

Le contrôle de gestion est une pratique multiforme dont le périmètre s'est beaucoup modifié avec le temps. Ces évolutions expliquent les changements que subit la profession de contrôleur de gestion. Cette introduction a donc pour but de cerner cette pratique et son devenir. Tout d'abord, dans une première partie, Nicolas Berland mettra en perspective historique et institutionnelle le contrôle de gestion afin de tenter de comprendre les tendances de fond qui le façonnent. Dans un second temps, François-Xavier Simon esquissera, au travers de récentes enquêtes réalisées auprès de professionnels, les évolutions perceptibles du métier et de la fonction. L'ensemble permettra alors de justifier les choix de thématiques qui ont été réalisés dans cet ouvrage.

Mise en perspective historique et institutionnelle du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion s'est développé tout au long du XXe siècle avant de connaître une importante série de remises en cause à partir de la fin des années quatre-vingt. Plusieurs facteurs institutionnels semblent agir comme autant d'explications profondes de cette évolution et permettent de l'interpréter.

Le contrôle de gestion, technique managériale du XXe siècle

Nous pouvons distinguer trois âges de la mise en place du contrôle de gestion dans les sociétés françaises depuis la fin du XIXe siècle.

Le contrôle de gestion se met en place dans les entreprises à partir de la fin du XIXe siècle. À cette époque, les entreprises imaginent des techniques de calcul de coûts (Nikitin, 1992) sous la pression d'une concurrence accrue qui nécessite de calculer des coûts au plus juste. À partir des années vingt, les démarches se formalisent. Le lieutenant-colonel Rimailho produit alors dans les années trente, sa méthode des sections homogènes dont l'usage est consacré dans le plan comptable de 1947 comme la méthode de référence en matière de coûts complets (Lemarchand, 1998). Légèrement en décalage, et sans doute sous la pression du taylorisme qui se met progressivement en place (Moutet, 1992), les entreprises développent des techniques de pilotage fondées sur les écarts. Les coûts standard se mettent en place progressivement (Zimnovitch, 1997). Après 1945, le *direct costing* est importé des États-Unis, *via* les missions de productivité, et accompagne la forte croissance de l'après-guerre.

À partir des années trente, les premières expériences de budgétisation et de contrôle budgétaire sont mises en place dans les entreprises françaises (Berland, 1999). Quelques grands noms (Alstom, Pechiney, Saint-Gobain, Le Printemps…) font partie des leaders. Mais ce n'est encore qu'à partir des années cinquante, et toujours sous l'impulsion des missions de productivité, que cette technique touche un plus grand nombre d'entreprises. De même, c'est à cette époque que les entreprises développent les premières expériences de tableaux de bord (Pezet, 2009). Ces tableaux de bord, ou plutôt ces statistiques comme on les appelle souvent à l'époque, sont loin d'être de simples extraits de données budgétaires, mais incorporent déjà largement des données opérationnelles.

Il est notable de constater que les techniques de contrôle de gestion sont mises en place avant l'apparition de la fonction même de contrôleur de gestion. Cette figure d'acteurs ne semble émerger dans les entreprises qu'à partir des années soixante, quand un ensemble cohérent de techniques s'est enfin imposé. Les années soixante sont également celles de l'apparition d'enseignements structurés de contrôle de gestion. Les auteurs de livres et d'articles sont de moins en moins des praticiens d'entreprises relatant leur expérience mais de plus en plus des « intellectuels » de la gestion qui constituent l'avant-garde d'une population d'académiques spécialistes du sujet. La figure du professeur de contrôle de gestion semble donc accompagner celle du praticien du contrôle. Sur ces deux premières périodes du contrôle de gestion, notons que, contrairement à une idée répandue, l'Europe en général et la France en particulier n'ont pas particulièrement été à la traîne des États-Unis comme le montrent les études historiques comparatives menées sur ce sujet.

Les années quatre-vingt semblent correspondre à une troisième étape du développement du contrôle de gestion. C'est l'informatisation croissante des entreprises, d'abord *via* de gros systèmes, puis grâce à l'explosion des PC et d'Excel et enfin, plus proche de nous des ERP qui contribue à modifier substantiellement

l'image du contrôleur (comme l'évoque très bien Pierre Raguideau dans le chapitre de cet ouvrage consacré à la figure du contrôleur de gestion). Cette évolution technologique libère le contrôleur d'un certain nombre de ses tâches et fait ainsi évoluer la fonction.

On retrouve des traces de cette évolution dans les deux définitions du contrôle de gestion données à vingt ans d'intervalle par Robert Anthony, professeur à Harvard et grand théoricien du contrôle. Si dans les années soixante (Bouquin, 2008), le contrôle de gestion est « le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation », il devient dans les années quatre-vingt, « le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation ». D'une fonction de vérification, on est passé à une fonction de pilotage.

De ce rapide survol historique du contrôle, sur lequel nous reviendrons plus bas, trois figures d'acteurs ressortent clairement :

- le manager est incontestablement le client du contrôle de gestion et la première figure d'acteur autour de laquelle se construit le contrôle. Comme en rendent compte les définitions d'Anthony et les premières années de l'histoire du contrôle de gestion, celui-ci peut très bien se passer de contrôleurs. Il lui reste un client ;
- le contrôleur, qui apparaît finalement assez tardivement, est un professionnel dont les missions changent au cours du temps et dont la nature se révèle au final assez précaire, dans la mesure où il peut être remplacé dans de nombreuses activités par des systèmes d'information automatisés ;
- le contrôlé est une figure d'acteur dont l'importance ne cesse de monter. En effet, celui-ci « subit » le contrôle. Le contrôle est tour à tour, selon les cas et les époques, un facteur d'*empowerment* ou de stress, de gain ou de perte de sens. L'actualité récente et la montée des problématiques des risques psychosociaux en entreprise apportent ainsi un éclairage différent sur le contrôle. Le contrôle est un instrument d'émancipation ou de domination selon la manière dont les managers l'utilisent.

L'âge des remises en cause

Les années quatre-vingt marquent l'intensification des critiques et remises en cause du contrôle de gestion. Celles-ci avaient commencé dès la fin des années soixante, avec par exemple le développement du *budget base zero*. Mais elles n'étaient que partielles et visaient à aménager les modes d'exercice du contrôle. Avec la publication d'ouvrages tels que *Le Prix de l'excellence* de Peters et Waterman en 1982, *Le But* de Goldratt et Cox en 1986, *The Relevance Lost* de Johnson et Kaplan en 1987 ou encore pour la France de *L'Économiste et le Manager* de

Lorino en 1987 ce sont des critiques plus fondamentales qui se font jour. Certains comme Peters et Waterman vont jusqu'à suggérer que le contrôle de gestion ne sert à rien, d'autres montrent qu'il est facteur de dérives.

Les praticiens et théoriciens du contrôle ont alors réagi et les années quatre-vingt-dix et deux mille seront particulièrement riches de propositions qui, si elles ne sont pas toujours nouvelles, ont toutefois le mérite de questionner les fondamentaux du contrôle. Plusieurs innovations ou courants de réflexion sont venus alimenter ce renouveau et se retrouvent mis en perspective dans cet ouvrage :

- le développement de l'ABC/ABM (*activity-based costing* et *activity-based management*) a permis de revisiter les conditions de production de coûts pertinents ;
- l'*economic value added* (EVA) et, plus largement, toutes les réflexions autour de la création de valeur ont permis de focaliser le contrôle de gestion sur des finalités qui avaient peut-être été perdues de vue ;
- le *balanced scorecard* (BSC) n'a pas proposé une révolution des tableaux de bord, sauf peut-être aux États-Unis. En revanche, il est venu opportunément nous rappeler que le contrôle de gestion est l'une des dimensions essentielles du management stratégique et qu'il permet d'en assurer la déclinaison ;
- enfin, la gestion sans budget montre – il semble que ce soit encore nécessaire – que les outils du contrôle peuvent se bureaucratiser et qu'il est parfois nécessaire de questionner la lourdeur des processus mis en place dans les entreprises.

D'autres enjeux transversaux sont venus modifier les pratiques de contrôle. Les développements informatiques ont explosé durant les années quatre-vingt et ont modifié eux aussi en profondeur les pratiques de contrôle. La mise en place de Progiforum par la DFCG a accompagné ces évolutions. Enfin, la mondialisation et le développement des préoccupations de développement durable par les entreprises ont permis de rendre encore plus passionnantes les pratiques du contrôle. Langage commun aux membres de l'entreprise, il a fallu adapter cet esperanto afin qu'il reçoive la même compréhension dans différentes cultures (la langue neutre des chiffres ne fait pas tout) et qu'il parle à l'ensemble des parties prenantes, là aussi parfois assez éloignées de la culture de l'entreprise.

Ce sont ces remises en cause et ces nouveaux enjeux qui ont servi de trame pour la construction de ce livre.

Quelques facteurs institutionnels expliquant l'évolution de la fonction contrôle de gestion

Derrière ces évolutions, des forces structurantes d'envergure, que je nommerai facteurs institutionnels, agissent et permettent d'expliquer telles ou telles évolutions et de mieux comprendre les futurs possibles du contrôle.

Taille de l'entreprise et coûts de transaction

Comme l'ont montré des auteurs comme Johnson ou Chandler, le contrôle de gestion est le fruit des difficultés de contrôle qu'ont rencontré les entreprises au fur et à mesure qu'elles poursuivaient leur développement. Afin de minimiser les coûts de transaction (Williamson, 1975) associés à la production de biens et services, les échanges se sont intégrés dans des formes structurelles de plus en plus élaborées où les mécanismes de coordination du marché ont été remplacés par une coordination managériale. Le contrôle de gestion garde encore des traces de cette évolution aujourd'hui. Ainsi, l'expression « prix de revient » décrit les pratiques d'une époque où les marchandises faisaient l'objet d'échanges entre des producteurs indépendants qui assuraient chacun de leur côté certaines étapes de la chaîne de valeur. Dès que ces étapes ont été intégrées, il est devenu plus judicieux de parler de coûts de revient, le marché ayant alors disparu. Les entreprises ayant supplanté le marché comme forme de coordination efficace, elles se sont trouvées ensuite confrontées à la complexité issue de leur taille de plus en plus importante (Chandler, 1962, 1977). Elles ont alors développé des outils et des formes de structurations facilitant cette coordination. De là sont nés le contrôle budgétaire, les tableaux de bord, les prix de cession internes, la forme multidivisionnelle…

Or nous assistons depuis quelques années à des évolutions contrastées où les entreprises se replient sur leur cœur de métier. Ces évolutions se résolvent en *outsoursing* et externalisation des fonctions support (facturation, GRH, informatique…) ou dans des modèles où les activités de production sont elles aussi externalisées (la fameuse entreprise sans usine popularisée en France par Alcatel). Le marché semble redevenir un mode de coordination plus efficace que la structure hiérarchique pour faire fonctionner les entreprises. Cela impacte alors le contrôle de gestion dans la mesure où les pratiques doivent se réorienter vers une maîtrise de la chaîne de valeur, non seulement interne mais aussi externe. Le contrôle des relations clients-fournisseurs devient alors la nouvelle frontière du contrôle de gestion.

Formes structurelles et coordination

Le contrôle de gestion s'est mis en place dans le cadre de structures hiérarchiques verticales, cloisonnant les activités. Ce sont des formes classiques que nous connaissons bien aujourd'hui, qu'elles soient fonctionnelles, divisionnelles ou matricielles. Le modèle de gestion sous-jacent est emprunté au modèle militaire et s'est révélé particulièrement efficace dans un contexte où le niveau de connaissances en management des acteurs impliqués était, avant les années soixante-dix, assez faible. Ce modèle ne semble plus valide aujourd'hui sous la pression d'au moins deux phénomènes : l'augmentation du niveau d'éducation des cadres de l'entreprise qui les pousse à demander plus d'autonomie, d'une part, et de la

recherche d'une optimisation globale de la chaîne de valeur qui pousse les entreprises à développer des logiques de gestion transversales, fondées sur les processus, d'autre part.

L'augmentation générale du niveau d'éducation produit des managers à la recherche d'autonomie accrue et capables de composer avec des modèles toujours mouvants et ambigus. Or le contrôle de gestion, dans ses versions les plus traditionnelles tend parfois à rigidifier l'organisation et à imposer le respect de la norme comme seul impératif de conduite. Le développement de formes structurelles en réseaux, faisant place au mouvement perpétuel et à la recomposition des offres autour des demandes changeantes et des progrès technologiques, nécessite un contrôle de gestion refondé capable d'articuler des enjeux globaux et mondiaux, d'une part, et des défis locaux et régionaux, d'autre part. Le contrôle n'est plus mis au service du maintien de la structure mais de sa recomposition permanente en aidant à faire émerger les stratégies des multiples initiatives de terrain.

La remise en cause des structures verticales s'est essentiellement faite au début des années quatre-vingt-dix sous l'impulsion de l'ABM, des démarches de qualité totale et plus largement du *reengineering*. La recomposition de l'entreprise autour de ses processus centraux et leur optimisation nécessitent alors d'être capable d'arbitrer sur les différents niveaux de performance aux différentes étapes de la chaîne de valeur. L'optimisation locale obtenue dans les anciens centres de responsabilité ne conduisait pas forcément à un optimum global. C'est ce dernier qui est recherché par des managers et des contrôleurs capables d'optimiser un système globalement.

Pour autant, ce double mouvement d'émancipation entre en contradiction avec le développement des ERP qui conduit à une centralisation accrue des centres de décision. L'information devenant disponible, même à des milliers de kilomètres de distance, il devient tentant pour de nombreux managers de décider à distance et de centraliser davantage le fonctionnement de l'entreprise. L'information produite est toutefois très normalisée et il reste à prouver qu'elle permet un pilotage local fin et efficace.

Dématérialisation de la production

Dans le cadre du développement de sociétés tournées vers l'économie de la connaissance, les fonctions de production sont, à tort ou à raison, de plus en plus délocalisées dans des pays à bas coûts de main-d'œuvre. De fait, les entreprises occidentales restent focalisées sur des activités à haute valeur ajoutée (recherche, développement, innovation, gestion de la relation client…) pour lesquelles le contrôle de gestion n'a pas été conçu à l'origine. Comme nous l'avons déjà rappelé, le contrôle de gestion s'est développé dans le cadre d'entreprises tayloriennes où les tâches étaient fortement standardisées et analysables. Or le contrôle d'activités discrétionnaires, pour lesquelles il n'est pas facile d'établir une relation stricte entre les moyens mis en œuvre

et les résultats obtenus, voire pour lesquelles la mesure de la performance est difficile car bien souvent immatérielle, pousse le contrôle de gestion dans ses retranchements. Le contrôle de gestion de la recherche, des actions marketing, le développement d'actions qualité sont les nouveaux enjeux du contrôle de gestion.

Il est intéressant de noter que ces nouveaux enjeux se posent également dans de nouveaux secteurs dans lesquels le contrôle de gestion tente de s'imposer comme dans le domaine public, l'hôpital et plus généralement tout le tiers secteur (ONG, activités culturelles…). La mise en place du contrôle n'y va pas de soi comme le montrent les difficultés rencontrées par les acteurs qui ont la charge d'y développer le contrôle de gestion. Paradoxalement, il y a sans doute ici des points de convergence entre des questionnements assez voisins.

Réflexions autour de quelques enquêtes sur le devenir du contrôle de gestion

La fonction, les rôles et missions du contrôle de gestion et du contrôleur de gestion sont parmi les métiers de l'entreprise ceux dont les contours sont les plus étonnants par leur diversité et volatilité. Cette fonction clef de l'entreprise, jusque très récemment, ne faisait l'objet d'aucun cursus de formation professionnalisant. Le métier s'apprend sur le terrain. Les profils des contrôleurs de gestion et leur recrutement sont de nature très différente : écoles d'ingénieurs, universités, école de commerce, formation comptable, expérience professionnelle plus ou moins développée… L'évolution de l'environnement économique contribue également à modifier les champs d'action du contrôle de gestion : globalisation et mondialisation, crises économiques et financières, révolutions technologiques, émergences des NTIC, enjeux éthiques et prise de conscience de servir les trois *bottom-line* : Profit, People et Planet…

L'évolution de la réglementation a également impacté le métier : loi de sécurité financière, SOX, 8e Directive, Bâle-2, Solvency-2, Target, loi de modernisation de l'économie, gouvernance d'entreprise, normes comptables (IAS/IFRS), politiques environnementales.

Aussi depuis de nombreuses années les évolutions du métier sont influencées et rythmées par la mise en place et l'adaptation permanente d'outils et démarches (tableurs, outils multidimensionnels, outils décisionnels, EIS SIAD et autres Datawarehouse, PGI/ERP, CRM, passage à l'an 2000, passage à l'euro, EVA™ ROCE, *free cash flow* et autres déclinaisons de la création de valeur, ABC ABM et BSC, normes IAS/IFRS…). Dans ce contexte en forte mouvance, il n'est pas étonnant que de nombreuses enquêtes se multiplient depuis quelques années pour mieux comprendre les évolutions du métier et comprendre les fondamentaux sur lesquels doit s'appuyer le métier du contrôleur de gestion.

Le contrôleur, accompagnateur du progrès

En 2006, une enquête de Xavier Durand, professeur, Essca Angers, pôle finance, analysait ce que les managers perçoivent et attendent du contrôleur de gestion. Sur le terrain, les contrôleurs de gestion (en milieu industriel) ressortent avec « une image bien meilleure que ne le pensent les contrôleurs ». L'analyse des attentes des managers amène l'auteur à conclure qu'il faut « envisager sous un angle différent le rôle et la place du contrôleur de gestion en entreprise, perçu désormais comme un "accompagnateur du progrès" » (Bouin et Simon, 2004, 321). Xavier Durand poursuit :

> « En tout cas, ces résultats nous amènent, nous les enseignants, à nous interroger sur la manière dont nous devrions former, dans les grandes écoles et à l'université, les futurs collaborateurs de direction financière ou de direction du contrôle de gestion : dans un avenir proche, il nous faudra certainement veiller à inclure de manière plus systématique dans nos cursus de spécialisation en contrôle de gestion des modules de formation spécifiques aux relations interpersonnelles, à la psychosociologie ou à la pédagogie. »

L'évolution des missions du contrôle de gestion

Le cabinet Ernst & Young a mené en 2006-2007 une enquête intitulée : « Le contrôle de gestion : changer pour répondre aux enjeux de l'entreprise ». Ce rapport dresse les contours d'un « nouveau visage du contrôle de gestion » en faisant ressortir un positionnement plus stratégique (planification, appui aux prises de décision de la DG et des directions opérationnelles…) mais des missions encore très orientées vers la production de données (suivi de résultats, production de données, processus budgétaire et planification…). Les contrôleurs de gestion sont présentés comme de « véritables interfaces entre les différents métiers, la finance et le management. Ils s'éloignent de l'image de spécialistes des chiffres pour rejoindre un positionnement central, aux côtés du management afin d'éclairer les décisions et d'accompagner la stratégie de l'entreprise. »

En matière de *reporting*, « globalement, l'axe financier reste le plus suivi (87 %) par les équipes du contrôle de gestion et leur direction générale ». L'enquête révèle que des indicateurs tels que le BFR (besoin en fonds de roulement) n'est suivi que par 69 % des entreprises sondées. L'explication donnée étant que « certaines entreprises ne semblent pas se focaliser sur ce sujet tant qu'elles ne rencontrent pas de réels problèmes de trésorerie ». Ce point semble confirmé par les récentes analyses menées par l'AMF (Autorité des marchés financiers) auprès des entreprises dans le cadre des dispositifs de contrôle interne. En effet, il ressortirait que très rares sont les groupes qui ont prévu de cartographier et suivre le risque de trésorerie.

La mesure de la performance au travers d'indicateurs strictement financiers risque en effet de conduire à une focalisation sur le court terme potentiellement synonyme de destruction de valeur pour l'entreprise. Certaines tendances vitales pour l'entreprise ne se traduisent pas directement dans les indicateurs financiers : innovation dans les sociétés dont le portefeuille produits évolue rapidement, RH dans les sociétés de services… L'étude, en soulignant le suivi très relatif de la plupart de ces indicateurs « non financiers » (innovation à 25 %, RH à 66 %…), montre les marges de progression importantes pour les acteurs du contrôle gestion.

Sans surprise, les arrêtés comptables (92 %) et la comptabilité analytique (91 %) constituent les premières sources d'information de pilotage utilisées dans les entreprises. Par ailleurs, on peut constater que les entreprises ont investi dans les couches basses de leur système d'information, soit à 65 % dans les ERP ou progiciel de gestion intégré.

Les outils de *business intelligence* (BI), qui permettent d'améliorer la collecte, l'analyse et la restitution des informations, restent quant à eux encore peu utilisés puisque 50 % des entreprises ne prévoient pas de les mettre en place.

Également pour le processus budgétaire, il apparaît que « 74 % des entreprises utilisent toujours un tableur ou du papier ».

Enfin, les outils de consolidation : quand une entreprise sur deux dispose de ces outils, elles sont 45 % à y recourir pour leur reporting contrôle de gestion.

Ces résultats font clairement apparaître que les contrôleurs de gestion passent encore beaucoup de temps à rechercher les données et à compiler des informations.

Selon cette enquête :

> « Le plus souvent (63 %), le service de contrôle de gestion est centralisé et, de ce fait, attaché au directeur administratif et financier (68 %). Quand les entreprises possèdent des filiales, le contrôle de gestion est décentralisé dans 9 % des cas et se trouve, lui aussi, rattaché au directeur administratif et financier (34 %).
>
> Actuellement, le contrôle de gestion met en avant l'appréhension des métiers et processus de l'entreprise (73 %), puis la maîtrise des systèmes d'information (72 %) et seulement en troisième position le profil de compétence financière (63 %).
>
> Dans une projection à cinq ans, l'ordre des priorités resterait le même. »

Au cœur des enjeux de l'entreprise, le contrôleur de gestion doit assumer trois rôles : être partenaire, acteur et contributeur. Il se place d'abord en véritable partenaire de l'optimisation constante de la fonction financière, notamment en termes de qualité, délais et coûts d'obtention de l'information. Il contribue par ailleurs à la gouvernance et à la transparence tout en améliorant le contrôle interne. Véritable acteur dans l'entreprise, il représente un pivot essentiel pour le management : par son apport, ses compétences, sa vision globale des éléments nécessaires à un pilotage efficace, il fournit des informations de qualité aux managers et participe aux décisions de l'entreprise.

Fort de cette évolution souhaitée, le contrôleur de gestion peut se positionner dans une approche plus dynamique axée sur les objectifs suivants :

- se focaliser sur l'essentiel en procurant les informations et indicateurs clés ainsi que des contrôles substantiels ;
- gérer des compétences multiples : métiers, finance, animation, communication… ;
- renforcer ses liens avec les opérationnels ;
- trouver le bon équilibre entre compréhension du passé et analyse prospective ;
- développer sa capacité de jugement et son propre engagement personnel au sein des entités de l'entreprise.

Le contrôle de gestion pourra alors mieux occuper ce rôle primordial de copilote auprès des directions opérationnelles et de la direction générale.

Des champs d'intervention élargis

Une étude a été réalisée en partenariat par la DFCG et le cabinet BearingPoint au premier semestre 2008 à l'aide d'un questionnaire rempli par trois cent cinquante entreprises, puis complétée par une trentaine d'interviews au sein de groupes industriels et de services. Elle confirme en grande partie les évolutions relevées par le groupe de travail « Le contrôle de gestion : ses évolutions » du comité Jacques-Cœur de la DFCG Île-de-France.

Ces évolutions font ressortir deux points mettant en avant l'évolution des champs d'intervention du contrôle de gestion :

- l'émergence d'une fonction qui, consciente que « trop de contrôle tue le contrôle », doit aider à « rationaliser et coordonner les fonctions de contrôle ». Ces dernières années ont vu l'accumulation de différentes fonctions contribuant au contrôle global des opérations de l'entreprise : contrôle de gestion, contrôle interne, contrôle qualité, contrôle des risques, contrôle des processus, audit, inspection… » ;
- la nécessité d'« élargir le contrôle de gestion aux actifs immatériels. La gestion de l'immatériel n'a rien d'un gadget : l'immatériel est à la source de bénéfices très matériels… L'importance de l'apport de ces actifs n'est pas une découverte, non plus que leur gestion : l'image et la marque, le nombre et la fidélité des clients, les brevets et la maîtrise des technologies, la compétence et la motivation du personnel, etc. Le champ du contrôle de gestion classique une fois correctement couvert, il devient essentiel de se préoccuper de la façon dont les responsables rentabilisent et valorisent les actifs immatériels qui leur sont confiés. Les méthodes et outils de contrôle de gestion permettant de le faire sont en émergence ».

L'enquête récente université Paris-Dauphine-WHU, université allemande en partenariat avec la DFCG, présentait les résultats d'une enquête franco-allemande confirmant l'évolution constatée et renforcée entre contrôle de gestion et stratégie, intitulant sa conférence présentée le 15 décembre 2008 dans le cadre de Financium, qui accueillait le congrès mondial des directeurs financiers : « Contrôle de gestion et stratégie : une liaison prometteuse ».

Peu auparavant, lors de l'université d'été de l'ESC Rouen le 12 septembre 2008, aux côtés de Francis Cuisiner, pilote d'une table ronde sur le pilotage de la performance globale et diversité culturelle, nous rappelions, dans cet environnement économique mondialisé et globalisé, en vue d'optimiser la performance globale des entreprises, la nécessité d'intégrer les composantes du management de la diversité dans nos comportements.

Regards croisés sur les pratiques internationales

À l'initiative de François-Xavier Simon, l'enquête internationale, menée au cours de l'année 2009 par la Cegos en partenariat avec la DFCG et la collaboration de neuf pays (Allemagne, Autriche, Belgique, États-Unis, France, Italie, Japon, Philippines et Royaume-Uni) avec le soutien de leurs associations, a permis de donner une vision globale de la fonction « contrôle de gestion », en termes de compétences et organisation, pour comprendre comment elle se prépare à affronter l'avenir. Comme il est écrit dans le rapport :

« Les missions des contrôleurs de gestion ont été impactées. On attend désormais d'eux qu'ils :

- expliquent à chaque niveau de la société la complexité croissante de l'activité de l'entreprise, due à l'internationalisation, l'accélération des flux, la dématérialisation des échanges, la segmentation toujours plus poussée des marchés… ;
- accompagnent les changements organisationnels permanents ;
- aident les différents acteurs (à tous les niveaux de management) à identifier les menaces et les opportunités pour anticiper les problématiques grâce à leur connaissance des processus et des activités, ainsi qu'à leurs compétences financières ;
- soient garants de la fiabilité des informations et de leur transmission ;
- s'impliquent dans des missions de contrôle interne et de processus de management des risques (partage des bonnes pratiques et respect des procédures) ;
- agissent en tant que *business partner* de confiance.

Les activités traditionnelles de production de chiffres (*reporting* et budget) représentent les activités citées les plus fréquemment, en général 41,5 %, un peu moins cependant dans l'administration générale qui consacre 17,8 % de son temps à faire évoluer les outils…

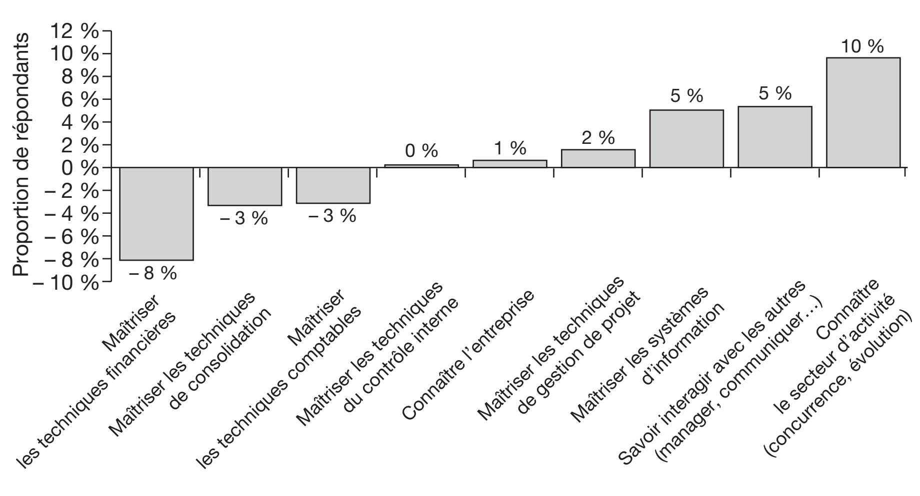
Figure 1.1 – Répartition des activités

Prévoir	21 %
Clôturer et reporter	21 %
Conseiller la direction générale	18 %
Analyser	12 %
Faire évoluer les outils	10 %
Agir	8 %
Communiquer et manager	7 %
Auditer	3 %

Source : enquête internationale Cegos/DFCG 2010

Planifier, reporter, (re-)agir et améliorer font partie de leurs missions quotidiennes… ce qui suppose qu'ils aient non seulement des compétences professionnelles en « contrôle de gestion » mais aussi des aptitudes comportementales et managériales (compétences en communication, en organisation de l'information, en management du changement et en management multiculturel…).

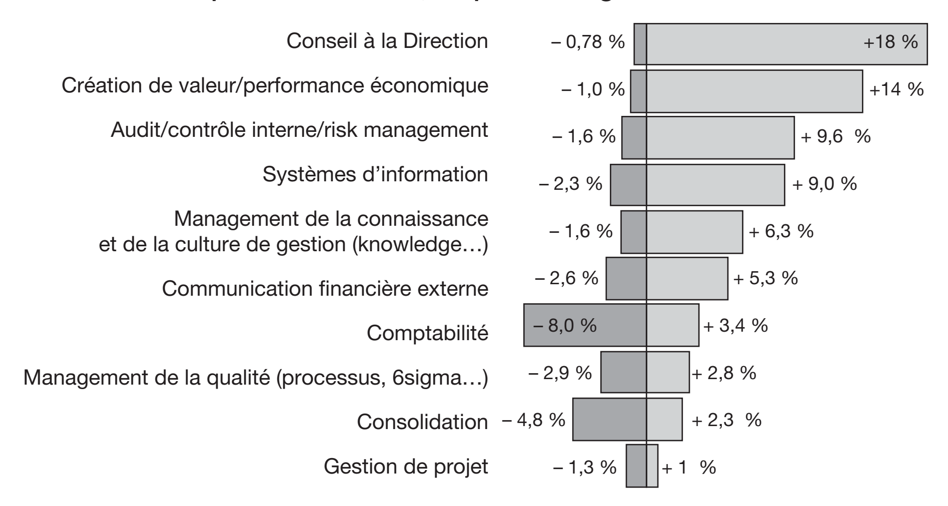
Figure 1.2 – Importance relative des compétences par rapport à leur maîtrise



Source : enquête internationale Cegos/DFCG 2010

En termes de compétences, savoir interagir avec les autres et connaître l'entreprise arrivent en tête juste devant la maîtrise des systèmes d'information. L'enquête fait apparaître que leur niveau de maîtrise reste un point de progrès important pour les contrôleurs de gestion.

Figure 1.3 – Les principales évolutions des missions des contrôleurs de gestion, en plus ou en moins, en pourcentage de citations



Source : enquête internationale Cegos/DFCG 2010

Enfin, selon cette enquête, le « conseil vers la direction » et la recherche de « création de valeur » seront les missions priorisées dans les prochaines années par une grande majorité des contrôleurs de gestion (50 % à 65 % des citations).

De l'ensemble de ces études, au regard de nos missions et observations des pratiques chez nos clients, il ressort que :

- le rôle des contrôleurs de gestion a fortement évolué durant les quelques années passées et s'est étendu, augmentant son champ d'influence ;
- globalement, il se dessine un métier passionnant se déclinant autour de trois axes aux valences fort différentes suivant chaque entreprise, organisation, culture : producteur/communicateur de chiffres fiables, ce technicien du chiffre aussi appelé *bean counter* ou *data cruncher*, *business partner* ou copilote et gardien du temple.

Cette vision du métier du contrôle de gestion a été développée par Henri Poupart-Lafarge, directeur financier, Alstom lors d'un entretien mené par Dominique Chesneau et François-Xavier Simon paru dans la revue *Échanges* en 2008 :

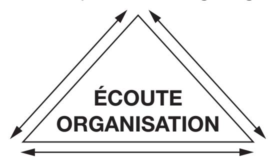
> « Ces trois axes s'appliquent à la plupart des managers financiers. Le contrôleur de gestion de projet va devoir communiquer l'information financière (comptabilité par projet et par site) à la fois au responsable du projet et à la hiérarchie centrale. La consolidation est faite par site au sein duquel les contrôleurs de gestion extraient les tranches de matrice afin de réconcilier tranches et projets. Gardien du temple : les processus et procédures d'achats, de ségrégation des tâches, de gestion des appels d'offres doivent être respectés.

Business Partner : lors des revues de projets, quand risques et opportunités sont évoqués, il faut donner son point de vue comme membre de l'équipe projet et spécialiste accompagnant et conseillant le responsable de projet sur les questions de conformité, reporting, prix de transfert… »

Figure 1.4 – Les trois axes du métier de contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion, GARDIEN DU TEMPLE

- Fiabiliser les données
- Mettre sous contrôle les projets et plan d'action
- Faire vivre et respecter les règles groupe



Le contrôleur de gestion, *BUSINESS PARTNER*

- Savoir apprécier les décisions prises /mesurer les risques associés
- Savoir conduire les opérationnels vers des objectifs ambitieux
- Apporter des idées/suggestions pour améliorer la performance globale

Le contrôleur de gestion, TECHNICIEN DE L'INFORMATION

- Assurer la cohérence avec les objectifs groupe
- Expliquer les différents ratios et choix de gestion du groupe
- Diffuser la culture économique

Source : enquête internationale Cegos/DFCG 2010

Ainsi plus concrètement, au sein du groupe Alstom :

- gardien du temple : le rôle du contrôleur de gestion au sein des équipes est de rappeler les règles et les process, au même titre que le DAF au sein du Comex est là pour rappeler les règles communes.
  Par exemple, dans le groupe Alstom, le contrôleur de gestion doit valider toutes les réponses du questionnaire du contrôle interne. Le *process owner* remplit le questionnaire de maturité du contrôle interne et le contrôleur de gestion valide les questions ;
- *business partner* : il faut distinguer les contrôleurs de gestion industriels et contrôleurs de gestion projets : pour le contrôleur de gestion industriel, sont clés le suivi des stocks et la comptabilité analytique. Quant au contrôleur de gestion projet sa mission doit encore le rendre plus proche d'un chef de projet par une posture de recherche de solution et une approche consistant à faire émerger les opportunités. »

Nicolas Berland, professeur à l'université Paris-Dauphine

François-Xavier Simon, directeur du pôle conseil et formation comptabilité finance gestion, Cegos.

PARTIE 1

DES COÛTS SOUS TENSION

La maîtrise des coûts est une ancienne préoccupation pour le contrôle de gestion. Elle reste néanmoins l'une de ses dimensions essentielles et est la source d'une actualité riche tant sur les plans conceptuel que pratique.

À la fin des années quatre-vingt, l'*activity-based costing* a relancé les débats sur la manière dont un coût doit être calculé. Quelques années après cette « innovation », théoriciens et praticiens s'aperçoivent que ces nouvelles méthodes sont parfois lourdes à mettre en place. Des méthodes dites par équivalence se développent alors (UVA et TD-ABC) qui permettent au prix de certaines simplifications de revenir à des systèmes maîtrisables comme nous le rappellent Yves Levant, Jean Fiévez et Loïc Dachy.

Mais il ne suffit pas de calculer les coûts, il faut aussi les réduire. La palette des outils s'est fortement enrichie ces dernières années et différentes approches sont possibles dont les bénéfices dépendent de leur période de mise en œuvre et de la manière dont elles sont déployées. François Meyssonnier et Dominique Fernandez-Poisson nous brossent alors un panorama des outils disponibles.

Ces outils de réduction de coûts s'inscrivent souvent, et c'est sans doute une tendance finalement assez récente, dans de vastes programmes de changement dont Marion Soulerot et Martine Trabelsi nous rappellent les caractéristiques et l'articulation.

Enfin, Laurent Cappelletti et Pascal Levieux nous entraînent vers la maîtrise des coûts cachés avec la mise en place de méthodologies socio-économiques permettant de mieux les détecter. Il s'agit d'améliorer la prise en compte de la face invisible des coûts.

Chapitre 2

Les méthodes UVA® et TDABC

Un constat partagé et des pistes de solutions communes

Les années 1980 ont vu naître des interrogations concernant la répartition des charges indirectes dans les méthodes de calcul de coûts. Une nouvelle approche, l'*activity-based costing* (ABC), fut alors proposée par des universitaires, Kaplan, Johnson et Cooper[1], en association avec des professionnels et des industriels. Dans les années 1990, l'ABC a connu un certain succès, notamment dans les grandes entreprises. Rapidement cependant, des critiques sont apparues dénonçant sa lourdeur lors de son implantation et de son exploitation ainsi que sa fiabilité relative, malgré sa complexité[2]. Pour pallier ces contraintes, de nouvelles pistes de réflexion furent envisagées. Celles-ci débouchèrent sur de nouvelles méthodes telles que l'UVA®[3] (unités de valeur ajoutée) et le TDABC (*Time-Driven Activity-Based Costing*).

Dans une première partie, Yves Levant mettra en exergue que ces deux méthodes présentent des pistes de solutions communes. Ce sont des méthodes de calcul de coûts complets ayant une volonté de modélisation plus fine que les méthodes dites traditionnelles. Pour cela, chacune d'elles tend à utiliser un équivalent unique de production ; l'UVA dans le cas de la méthode UVA, le temps dans la méthode TDABC. En cela, elles se rattachent toutes deux à la famille des méthodes d'équivalence, c'est-à-dire simplifiant les calculs en ramenant de manière fictive les entreprises multi-produits ou multi-activités à des entreprises ne produisant qu'un seul produit ou qu'un nombre très restreint de familles de produits. Dans une seconde partie, Jean Fiévez et Loïc Dachy nous montreront l'intérêt des praticiens pour ces deux méthodes fortement orientées vers le client, *via* l'utilisation de courbes de rentabilité des ventes ou des clients, et qui prennent en compte la mesure de la sous-activité.

1. Voir entre autres : Cooper R. et Kaplan R. (1991). *The Design of Cost Management Systems ; Text, Cases, and Readings*, Englewood Cliffs, Prentice-Hall.
2. Robert Kaplan, qui fut un des initiateurs de la méthode, a repris ces critiques en 2004 dans un article dans la *Harvard Business Review* (Kaplan et Anderson, 2004).
3. M-Trade Mark. LIA Conseil, 10 rue Henri-Régnault, 92400 Courbevoie, France.

Les méthodes de calcul de coût UVA et TDABC : des méthodes d'équivalence simples et peu onéreuses

De la plupart des études académiques publiées, il ressort que, répondant aux critiques faites aux méthodes traditionnelles, aussi bien l'UVA que le TDABC vont rechercher une répartition des charges plus précise, tout en permettant une grande simplicité d'utilisation grâce au principe des équivalences. Ces deux méthodes soulèvent néanmoins encore des interrogations sur leur pertinence.

La méthode UVA

La méthode des unités de valeur ajoutée (UVA) est la méthode la plus ancienne. Elle résulte de l'évolution de la méthode GP, mise au point dans les années 1940 par l'ingénieur Georges Perrin. Relativement peu diffusée jusqu'alors, elle a été reprise dans les années 1970 par le cabinet LIA qui l'a fait évoluer pour devenir en 1995 la méthode UVA® et qui la diffuse désormais sous ce nom. Aujourd'hui incluse dans les manuels de comptabilité de gestion et au programme des examens et concours professionnels et universitaires, elle a fait l'objet de débats au sein du monde académique[1]. De ces derniers, on peut en tirer quelques pistes concernant ses avantages et limites.

Présentation de la méthode UVA

L'UVA est une méthode d'équivalence qui se présente comme une méthode simple et rapide d'évaluation des coûts et de mesure de la rentabilité des clients, voire des factures. Au lieu de rechercher la meilleure ventilation possible des charges indirectes, la méthode UVA considère que l'entreprise ne fabrique qu'un seul article standard et ramène ensuite fictivement la production d'entités multi-produits/services à des entités mono-produits/services. L'unification de la production se fait en déterminant « l'effort de production » ou UVA qui représente tous les efforts directs et indirects nécessaires à la production des produits/services. Le nombre d'UVA produites est par ailleurs un indicateur d'activité de l'entreprise qui présente l'intérêt d'être évalué en unités physiques. Il n'est donc

1. Voir sur ces controverses : Fievez J. (2004). « Libres commentaires », *Comptabilité Contrôle Audit,* vol. 10, n° 1, 187 ; Meyssonnier F. (2004). « Libres commentaires », *Comptabilité Contrôle Audit,* vol. 10, n° 1, 188-189 ; Levant Y. et de La Villarmois O. (2003). « Libres commentaires », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 9, n° 1, 189-191 ; Meyssonnier F. (2003). « L'approche des coûts complets par les équivalents de production, voie d'avenir ou impasse ? (Une analyse de la méthode GP-UVA) », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 9, n° 1, 111-124 ; Mevellec P. (2002). « Libres commentaires », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 8, n° 1, 183-185.

pas sensible à l'inflation. Les points forts mis en avant par les concepteurs de la méthode sont les suivants.

Une évaluation rapide et peu onéreuse des coûts périodiques

La rapidité et la simplicité de la méthode s'appuient sur trois points :

- *le calcul périodique des coûts est aisé*. Pour une période donnée, la production de biens ou services d'une entreprise doit être évaluée en UVA, l'unité d'équivalence[1]. Il peut alors être calculé le prix de revient UVA de la période qui est égal au quotient des frais et charges de l'entreprise, hors matières premières, par le nombre d'UVA produites au cours de la même période. Le prix de revient d'un article est simplement égal au nombre d'UVA qu'il a nécessité pour sa délivrance au client, multiplié par le coût UVA de la période. Les petites organisations peuvent ainsi évaluer chaque mois leurs coûts par facture en quelques heures ;
- *une « maintenance » de la méthode allégée*. En effet, une fois l'analyse terminée, les indices de postes calculés peuvent être utilisés pendant une période de 5 à 6 ans. Il s'agit donc seulement de s'assurer que les équivalences sont conformes aux pratiques et régulièrement mises à jour, principalement en cas d'investissement ou de changement d'utilisation d'un poste ;
- *il n'y a plus d'informations à collecter fréquemment concernant le nombre d'inducteurs consommés*, car des standards sont utilisés. Un volume d'activité normal pour chaque poste (le nombre d'unités d'œuvre standard) est défini.

Une méthode précise grâce à la finesse du niveau d'analyse

Lors de la mise en place de la méthode, une analyse permet de déterminer pour chaque poste[2] son indice de poste ou indice UVA, c'est-à-dire le rapport de sa consommation de ressources pour produire une unité d'œuvre à celle de l'article de base ou article UVA. C'est la multiplication du nombre d'unités observées, les postes de travail, qui permet une grande précision des résultats. En effet, ces travaux n'étant menés qu'une seule fois, au moment de la mise en place de la méthode, ils sont réalisés de manière fine si bien que plus de 95 % des charges sont normalement rattachées aux postes. Cela résout le problème d'homogénéité souvent reproché à la méthode des centres d'analyse. Par construction, un poste est donc homogène. Le fait d'analyser tous les processus qu'ils soient de production, mais aussi logistiques, commerciaux… permet également d'éliminer le problème de répartition des charges indirectes.

1. L'UVA correspond à un produit ou un processus de l'entreprise dont la consommation de ressources sert d'unité de base.
2. Le poste de travail est défini comme un ensemble de moyens matériels et humains nécessaires à la réalisation d'une opération.

La prise en compte de la sous-utilisation des capacités productives

Dans le calcul du coût de l'UVA effectué chaque période, les coûts des capacités inutilisées sont réintroduits. Il est cependant possible de comparer les UVA produites aux UVA potentielles de chaque poste pour déceler d'éventuelles surcapacités.

Les interrogations sur la méthode UVA

De la littérature scientifique et des débats qui ont eu lieu autour de cette méthode, on peut retenir trois interrogations :

- *le choix des UVA ne serait pas neutre* : si l'on pouvait s'interroger sur l'incidence du choix de l'UVA sur le niveau des coûts obtenus, des études et simulations ont montré qu'il n'en était rien. Il est toutefois souhaitable de retenir un étalon de mesure représentatif de l'activité (article UVA), de manière à ce que les taux de poste et les équivalents UVA soient parlants pour les utilisateurs. La méthode sera ainsi mieux intériorisée ;
- *une mise en place longue et complexe* : la mise en place de la méthode nécessite de déterminer les consommations de ressources de chaque poste de travail dans les conditions habituelles d'exploitation. Une analyse très précise doit être menée pour tous les postes de l'entreprise. Cela nécessite un travail important, en moyens humains associant contrôleurs de gestion, techniciens et consultants pour des durées qui sont d'environ six mois à un an. Toutefois les délais peuvent être plus courts s'il existe déjà dans l'entreprise des outils de gestion de production et donc une maîtrise des gammes ;
- *une stabilité des équivalences contestée* : les équivalents entre produits sont calculés indirectement. Ce sont les équivalences entre opérations qui permettent, au moyen des gammes de production, de les déterminer. Aussi, pour que la méthode soit pertinente, le fonctionnement d'ensemble doit rester stable et homogène dans le temps. Or, d'une période à l'autre, pour des raisons techniques, d'organisation ou de fluctuation des prix, le coût d'un poste peut varier. La validité de la méthode ne repose donc que sur le principe des « constantes occultes », c'est-à-dire que les rapports de coûts entre les différents postes de travail demeurent constants sur une période de quelques années. Ce postulat peut sembler fragile *a priori,* mais a été constaté, pour des périodes de 5 à 6 ans par diverses études sur le terrain, si toutefois une « maintenance » régulière a été effectuée. Il faut toutefois noter qu'une telle maintenance est nécessaire pour toutes les méthodes de coût complet.

La méthode TDABC

Le *Time-Driven Activity-Based Costing* (TDABC) est apparu en 2004. Ses initiateurs, Kaplan et Anderson (2004, 2007), le présentent comme une évolution simplificatrice de l'ABC, désignant désormais les versions antérieures de ce modèle

sous les vocables de *Rate-Based ABC,* de *Traditional ABC* ou de *Conventional ABC.* La méthode TDABC étant relativement récente, seuls quelques articles académiques et études de cas (Bruggeman *et al.*, 2008 ; Gervais *et al.*, 2010…) ont été jusqu'ici publiés. De leurs analyses, on peut tirer quelques repères concernant ses avantages et limites.

Présentation de la méthode TDABC

Le TDABC a comme caractéristiques d'être simple à utiliser, de permettre la prise en compte de la complexité des processus de consommation des coûts et de la mesure de la sous-activité. Au lieu d'identifier les ressources consommées par les activités, les ressources sont imputées à des « groupes de ressources », ces derniers étant l'agrégation des activités qui consomment les mêmes ressources, généralement une unité de travail de l'entreprise. Pour valoriser les ressources consommées par une activité dans un groupe de ressources, il faut déterminer le coût par unité de capacité de chacun d'eux. Ce coût standard est obtenu en divisant le total des coûts d'un groupe de ressources pour une activité normale par cette capacité exprimée en heures[1], généralement à l'aide d'équations de temps. Il s'agit donc d'un coût à l'heure. Enfin, le montant des ressources consommées pour une activité est déterminé en multipliant les temps qu'elle consomme, évalués à l'aide d'équations de temps, par le coût standard du groupe de ressources concerné. La méthode présente, selon ses concepteurs, les points forts qui suivent.

Une méthode de calcul des coûts simple et peu onéreuse

La simplicité du modèle s'appuie sur trois points :

- l'utilisation du principe des équivalences au niveau de « groupes de ressources » au moyen d'un inducteur unique, le temps que leur exécution nécessite ;
- une mise en place allégée. Il n'y a plus d'informations à collecter fréquemment concernant le nombre d'inducteurs consommés. Des standards sont utilisés. Les temps sont mesurés par entretiens ou observations des employés et non par estimation de temps unitaire par unités d'activité ;
- une « maintenance » allégée. Il n'est plus nécessaire de mener des enquêtes régulières pour déterminer la répartition éventuelle du temps de travail entre plusieurs activités car des standards de temps sont utilisés. Il s'agit seulement de s'assurer que ces standards sont conformes aux pratiques et régulièrement mis à jour.

1. D'autres inducteurs de capacité peuvent être utilisés. Kaplan et Anderson (2007-2008, p. 59) considèrent d'ailleurs que la méthode aurait peut-être dû s'appeler *Capacity-Driven ABC* plutôt que *Time-Driven ABC.*

Une méthode prenant en compte la complexité grâce à l'utilisation d'équations de temps

Plutôt que de définir des activités séparées pour tous les cas possibles d'activités dans les groupes de ressources, l'approche TDABC estime les ressources consommées par une simple équation de temps. Par exemple, si le temps de traitement d'une commande dans un service clients est, en minutes, de :

$$3 + 2 \times X_1 + 8 \times X_1 \times X_4 + 15 \times X_2 + 10 \times X_3 + 0 \times X_4$$

avec :

X_1 = nombre de lignes de commande ;

X_2 = nouveau client (1)/client existant (0) ;

X_3 = livraison express (1)/livraison normale (0) ;

X_4 = client XYZ (1)/autre client (0) ;

en utilisant les données de l'équation de temps, la durée d'une commande normale avec cinq lignes de commande par le client XYZ est de :

$$3 + 2 \times 5 + 8 \times 5 \times 1 + 15 \times 0 + 10 \times 0 + 0 \times 1 = 53 \text{ minutes}$$

Grâce à ces équations, le modèle est facile à actualiser : ajouter une activité supplémentaire (si elle est réalisée par le groupe de ressources), ajouter des variables explicatives du temps passé, tenir compte des modifications de la productivité… ne posent aucun problème en matière de maintenance.

Une méthode permettant de mesurer le coût de la sous-activité

Kaplan et Anderson présentent le TDABC comme une méthode permettant une valorisation de la sous-activité, c'est-à-dire comme une méthode d'imputation rationnelle. Selon eux, l'utilisation du TDABC permet d'apprécier les conséquences d'un écart d'activité au niveau des groupes de ressources. Ainsi, le TDABC contribue à la prise de conscience du coût qu'implique la non-imputation des charges de capacité (ou fixes) qui survient lors d'une sous-utilisation des capacités productives et donc incite à augmenter l'activité.

Les interrogations sur la méthode TDABC

Du peu de littérature scientifique existant, quatre interrogations concernant le TDABC émergent.

Un respect du principe d'homogénéité qui n'est pas central

L'homogénéité qui correspond ici au fait que les activités ou transactions réalisées au sein d'un groupe de ressources doivent consommer les ressources dans les mêmes proportions est un problème fondamental comme pour les méthodes de coûts complet (ABC, sections homogènes). Kaplan et Anderson n'évoquent que brièvement cette condition. Pourtant, il faut vérifier, non seulement qu'elle existe

lors de la construction du modèle, mais aussi qu'elle perdure lors des modifications majeures des processus de production et des gains de productivité. Une maintenance et une révision périodiques de la méthode sont donc indispensables.

Une hésitation entre l'utilisation de coûts standard et l'utilisation de coûts réels, pour déterminer le coût unitaire des groupes de ressources

Pour Kaplan et Anderson, le coût unitaire du groupe de ressources est un coût standard. Cependant dans la pratique, bien souvent, et ils l'admettent eux-mêmes, de nombreuses entreprises font les calculs à partir de coûts réels. Les charges réelles sont rapportées au temps normal pour le niveau d'activité réel. Le lien entre la comptabilité financière et la comptabilité de gestion est plus direct, mais le calcul de la sous-activité s'en trouve affecté.

Un modèle fondé exclusivement sur des temps qui peuvent être difficiles à mesurer

La plupart des exemples fournis par les concepteurs du TDABC concernent des activités tertiaires, pour lesquelles la mesure des temps passés est très complexe car, par nature, le temps des activités de cette nature est flou et instable. Il s'ensuit des difficultés de mesures, amplifiées en cas de prise en compte des temps déclarés.

Une évaluation du coût de la sous-activité qui prête à discussion

La mesure de la sous-activité n'est pas une particularité du TDABC. On retrouve ces arguments en faveur de l'évaluation de la sous-activité dans la littérature sur l'ABC et la méthode des centres d'analyse. Il est par ailleurs possible de s'interroger sur ce qu'il faut considérer comme le niveau normal d'activité. En outre, la focalisation sur le coût de sous-activité peut conduire à des déconvenues. Cet indicateur n'est qu'un signal de gaspillage de capacité et non une mesure de ce qui pourrait être réellement gagné. En effet, il faudrait pouvoir déterminer ce qu'il serait possible d'économiser et proposer des emplois alternatifs.

Outre la mise en évidence de leur simplicité et de leur faible coût, les retours d'expérience dont nous disposons nous apportent des indications sur l'utilisation de ces méthodes.

LES MÉTHODES DE CALCUL DE COÛT UVA ET TDABC : DES MÉTHODES DE PILOTAGE TOURNÉES VERS LE CLIENT

Depuis les années quatre-vingt, les méthodes de calcul de coûts ont fait l'objet de nombreuses critiques : absence de « pertinence », trop court-termistes, trop lourdes, manque de réactivité… Aujourd'hui, les méthodes de calcul de coûts doivent

devenir des instruments du « pilotage de la performance ». Dans un environnement marqué par l'instabilité, le manager doit pouvoir surveiller la consommation des ressources dont il dispose et donc maîtriser la gestion des causes ou des modes opératoires.

Les méthodes UVA (unité de valeur ajoutée) et TDABC (*time-driven activity-based costing*) sont deux options envisageables, car aisément utilisables, pour le manager qui cherche à comprendre et analyser les processus d'absorption des coûts dans les processus de création de valeur, en fonction de son activité, afin de piloter au mieux sa rentabilité.

La méthode UVA telle qu'elle est utilisée

La méthode UVA concerne plus particulièrement les entreprises industrielles, de distribution ou de services, dont le chiffre d'affaires est la somme d'un grand nombre de factures ayant des montants fortement dispersés. Elle intéressera donc les sociétés confrontées au problème de l'hétérogénéité du fait de la diversité des produits, des clients, des marchés, des moyens utilisés, etc.

Elle pose le problème du calcul des coûts et de la gestion d'une façon simple mais différente des autres méthodes. En effet, elle considère que l'entreprise a, d'un côté, des clients qui assurent ses recettes et que, de l'autre, elle a des dépenses générées par tous les moyens mis en œuvre pour satisfaire ses clients. En d'autres termes, chaque achat d'un client apporte des ressources et génère des dépenses ; aussi la méthode UVA va s'attacher à calculer tout ce que l'entreprise a dépensé pour réaliser cette vente qui correspond à une transaction entre les deux parties. *Une transaction commerciale est le processus transversal élémentaire dans chaque entreprise.*

La focalisation sur le calcul des résultats des ventes

Avec la méthode UVA, le praticien ne va plus répondre à la question : « Combien me coûte ce produit ? », mais à une autre : « Cette vente est-elle bénéficiaire ou déficitaire, de combien et pourquoi ? » Le coût-client est le résultat de l'analyse précise de tout ce que l'entreprise a dû faire (ou devra faire en cas de simulation) pour traiter telle *commande,* de tel *client*, qui se concrétisera par telle *facture.*

L'ensemble *commande-client-facture* constitue une *vente*, dont le coût-client peut être calculé d'une façon similaire au coût des produits. Ainsi, le coût-client se compose de deux types de coûts :

- des dépenses spécifiques client (DSC) ;
- de la valeur ajoutée par l'entreprise.

Cette valeur ajoutée (différente de la notion fiscale de VA et du solde intermédiaire de gestion : valeur ajoutée du plan comptable) est composée de l'ensemble des coûts générés par le client et sa commande, et qu'il faudra calculer. Soit :

Coût-Client = DSC + Coût de la valeur ajoutée

Les *dépenses spécifiques-client* ne correspondent pas à de la valeur ajoutée par l'entreprise, mais à des factures extérieures :

- prix du transport en cas d'expédition franco ;
- montant des commissions aux représentants non salariés ;
- prix des emballages spécifiques au client en question (non compris dans les coûts des matières premières) ;
- etc.

On aboutit à l'objectif initial de la méthode UVA qui est de calculer le résultat de chaque vente par la formule :

Résultat d'une vente = Somme encaissée – Coût de la vente

À partir de ce *changement de vision,* le système mis en place doit fournir des coûts très précis, être simple à utiliser et faciliter la communication entre tous les acteurs de l'entreprise.

La méthode UVA fournit des coûts très précis

Ce point est fondamental pour les utilisateurs, car il est évident que l'on ne peut négocier correctement avec un client que si l'on connaît exactement l'ensemble des coûts générés par ses commandes. Une commande ne sera bénéficiaire que si le prix payé par le client est supérieur à tous les coûts engendrés par cette commande et qui comprennent le coût des produits livrés et le coût du « service client ». Il est possible de calculer différents types de coûts :

- le coût des produits : le coût de chaque produit, pour être précis, nécessite de bien calculer les coûts :
  - de la fabrication ;
  - des fonctions indirectes liées au produit (achats, approvisionnement, réception et stockage des matières, ordonnancement, lancement, planification, manutention et stockage des produits finis, maintenance…) ;
- le coût du service client : il comprend :
  - le coût commercial du client (visites, devis, échantillons, documentation…) ;
  - le coût administratif de la commande (enregistrement, planification, facturation, suivi des règlements…) ;
  - le coût logistique (préparation des livraisons, BL, chargement des camions, transport…). Or les coûts commerciaux, administratifs, logistiques sont différents d'un client, d'une commande, d'une livraison à l'autre.

Le découpage en postes UVA homogènes et la description de tous les processus permettent de calculer des coûts précis, aussi bien pour les produits que pour le service client.

La méthode UVA est simple à utiliser

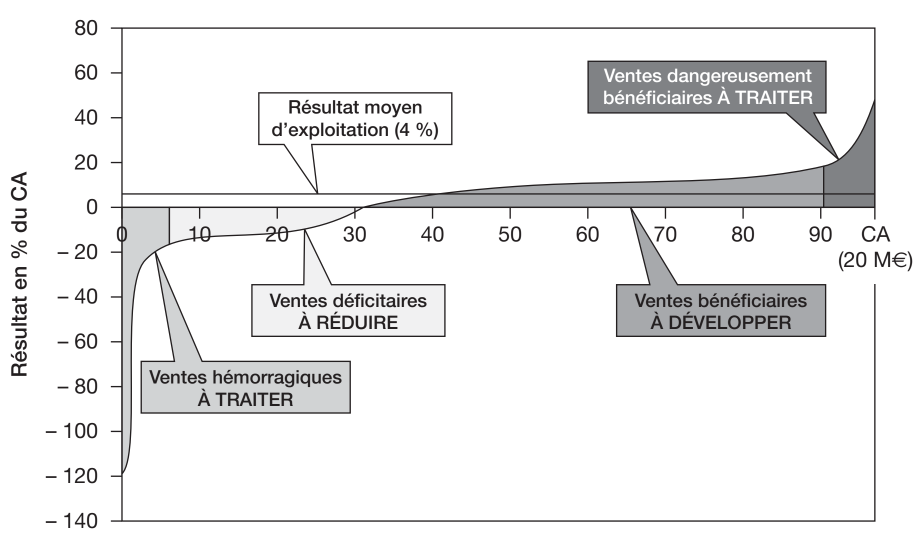
Paradoxalement, la méthode UVA est simple à utiliser malgré sa grande finesse, grâce à l'utilisation d'une unité de mesure de la valeur ajoutée, l'UVA, et d'un logiciel d'exploitation connecté au système d'information, « Profit Zoom ».

La création de l'UVA va permettre de raisonner comme si l'entreprise ne fabriquait et ne vendait qu'un seul produit, l'UVA. Tous les produits et tous les services seront valorisés par leur équivalent UVA. Le produit A vaut x UVA. Le service client lié à la commande C vaut y UVA. En additionnant les équivalents UVA de tous les produits fabriqués et de toutes les commandes livrées, l'on mesurera la production N totale exprimée en unités. Si les charges d'exploitation de la comptabilité générale sont D et les achats incorporés M, le coût de l'UVA est :

$$\text{Coût UVA} = (D - M)/N.$$

Par ailleurs, le logiciel d'exploitation de la méthode UVA, « Profit Zoom », connecté au système d'information, permet l'automatisation de tous les calculs de coûts et de toutes les analyses de rentabilité. Ainsi on calculera le bénéfice ou la perte générés par chaque vente, client, produit, et tous les critères choisis lors de la construction de la méthode. On tracera les différentes courbes de rentabilité : de toutes les ventes de tous les clients, de chaque client et de tous les autres critères choisis. En conséquence, il sera possible d'identifier les ventes hémorragiques, les clients qui coûtent une fortune, les prix en dessous desquels il ne faut pas descendre…

Figure 2.1 – Courbe de rentabilité de toutes les ventes



La mesure de la production en UVA permet de construire des tableaux de bord, de calculer des rendements, de choisir des indicateurs de performance.

La méthode UVA facilite la communication entre tous les acteurs de l'entreprise

Trop souvent le management des entreprises, avec les méthodes classiques de gestion, consiste à dire que si l'on ne vend pas, c'est parce que les produits sont trop chers, ce qui fait perdre des parts de marché, d'où une mauvaise couverture des frais fixes. Cela entraîne les décisions suivantes :

- réduire le coût des produits pour rester compétitif ;
- augmenter les parts de marché pour mieux couvrir les frais fixes ;
- réduire les frais fixes ;
- développer des produits nouveaux dont les marges sont meilleures.

Cependant, il faut concilier la création de produits et la recherche de clients nouveaux avec la réduction des frais fixes. Toutes ces décisions n'ont aucune influence sur la forme des courbes de rentabilité et l'on aura toujours des ventes hémorragiques et dangereusement bénéficiaires, des clients subventionnés, des points de vue différents entre les responsables sur les décisions à prendre selon qu'ils sont commerçants, producteurs, concepteurs ou gestionnaires. Avec la méthode UVA et Profit Zoom, les analyses et les décisions seront différentes grâce à la nouvelle vision apportée au comité de direction par ces outils novateurs. L'identification des causes des ventes hémorragiques, des clients qui coûtent très cher, des couples produits/clients/marchés très rentables…, amènera à prendre des décisions dans tous les domaines :

- modifier les tarifs à la hausse et à la baisse ainsi que les conditions de ventes ;
- prendre en compte tous les coûts pour faire de nouvelles offres ;
- réorganiser les fonctions indirectes ;
- développer des produits, des clients, des marchés nouveaux ;
- abandonner des produits, des clients, des marchés existants ;
- améliorer les processus qui pénalisent la rentabilité ;
- choisir les investissements les plus rentables ;
- etc.

Toutes les fonctions de l'entreprise ont ainsi une vision claire de leur impact sur la rentabilité des ventes et peuvent ainsi rechercher les solutions efficaces.

En conclusion, pour les entreprises, la méthode UVA est un système consensuel d'aide à la décision, orienté vers l'amélioration du profit et la pérennité de l'entreprise, avec tous les acteurs qui auront une vision commune sur les actions à mener.

LA VISION D'UN UTILISATEUR

Monsieur Xavier Danet, directeur général de la société Champagne Maïs, témoigne :

« À partir de la matière première, le maïs, nous développons un ensemble de process complexes successifs, par le développement de procédés de séparation du grain qui permettent de délivrer jusqu'à quarante produits différents […].

En termes de maintenance, l'utilisation de la méthode UVA et de Profit Zoom est extrêmement aisée. Selon la programmation mise en place au préalable, et ce avec une mise à jour régulière, toutes les données du système de gestion sont transférées chaque mois automatiquement par Profit Zoom pour en être analysées et contrôlées, affichant ainsi parfaitement la rentabilité par groupes de produits ou encore par types de clients […].

Grâce à Profit Zoom il a donc été possible de tracer la consommation de ressources des process de fabrication et d'expédition (près de quarante étapes différentes) et désormais chaque produit a son coût spécifique de fabrication, de conditionnement et de chargement pour expédition… Avec Profit Zoom l'impact sur les coûts des produits ou des livraisons de chaque investissement ou de chaque modification de process est simulé très rapidement avant de prendre la décision… Profit Zoom est devenu aujourd'hui, pour Champagne Maïs, une solution incontournable de rentabilité, véritable outil de management, industriel et commercial […]. »

La méthode TDABC telle qu'elle est utilisée

Le TDABC ne remet pas en cause le modèle ABC mais vise à le simplifier en évaluant le temps standard nécessaire aux activités au moyen d'« équations de temps ». Il est très orienté vers la stratégie et l'étude de la rentabilité clients.

Le TDABC : une solution efficace dans certains secteurs d'activités

La part des charges directes tend à se réduire dans les activités industrielles largement automatisées. La méthode ABC n'était pas totalement adaptée dans le cas d'activités où la main-d'œuvre reste un élément de coût principal. D'ailleurs, les exemples fournis dans l'ouvrage de Kaplan et Anderson (2007) concernent principalement ce type d'activité. L'« exemple clé » de la méthode que constitue le temps de traitement d'un ordre de commande révèle que le TDABC est une méthode très appropriée pour l'évaluation des coûts des activités tertiaires. Par ailleurs, les deux modèles peuvent servir conjointement ; un modèle TDABC, par exemple pour des activités homogènes et répétitives et un modèle ABC classique pour seulement l'autre partie des activités.

UN EXEMPLE D'UTILISATION : LA SOCIÉTÉ SANAC

L'étude de cas SANAC illustre l'ouvrage de Kaplan et Anderson (2007-2008) intitulé *Time Driven Activity-Based Costing*. Elle a par ailleurs fait l'objet d'autres communications (Gervais, Levant et Ducrocq, 2010 ; Moreels, 2005).

SANAC est l'un des principaux grossistes belges dans le secteur de la fourniture de produits phytosanitaires pour l'horticulture et le jardin, ainsi que pour les espaces verts publics. Sa clientèle peut être regroupée en deux pôles : les professionnels et les particuliers. À cette époque, SANAC qui était une entreprise familiale constatait que la croissance de son activité s'accompagnait d'une multiplication des combinaisons produits/clients, d'une augmentation des coûts logistiques et, par conséquent, d'une diminution de sa marge bénéficiaire. L'entreprise recherchait un outil flexible pour analyser ses coûts et bénéficier d'une meilleure vision de sa rentabilité. SANAC souhaitait connaître ses coûts par produit et par client, voire par livraison.

Il a alors choisi de mettre en place la méthode TDABC. Elle s'est effectuée en trois mois avec l'aide du cabinet B & M Consulting. L'élaboration des équations de temps a servi de base à une analyse des processus opérationnels. L'utilisation de la méthode a entraîné, avec des coûts limités (avec des ressources humaines limitées dans son département finance, le choix d'un modèle classique ABC était impossible ; la forte diversité des clients et des produits induisait un travail trop conséquent pour assurer la traçabilité de tous les coûts) : la réduction du nombre de produits, la renégociation des prix de vente et a permis d'inciter certains clients à changer de comportements en termes de délais de règlement et de nombre de livraisons.

En utilisant le TDABC comme outil d'analyse de la performance, SANAC est passé avec succès d'une logique de croissance (quête du chiffre d'affaires en utilisant une gamme de produits étendue et en livrant toute commande à tout client) à une logique de rentabilité (identifier les clients générateurs de pertes, réduire le portefeuille clients ou renégocier les tarifs).

Un moyen simple de prendre en compte la complexité

Le principal apport du TDABC est bien de proposer une solution pour synthétiser la complexité des opérations dans le cadre d'un processus de création de valeur.

Le cœur de la méthode : les équations de temps

Si dans la méthode ABC classique, de multiples types d'inducteurs de coûts doivent être pris en compte pour calculer le coût d'une activité, un seul doit être retenu pour chaque activité. En conséquence, si plusieurs inducteurs sont nécessaires pour établir un coût précis, il faut accroître le nombre d'activités.

Plutôt que de définir des activités séparées pour tous les cas possibles de commandes, l'approche TDABC estime les ressources consommées par une simple équation de temps dans laquelle le nombre d'inducteurs n'est pas limité. Le TDABC recourt à des inducteurs de durée tels que le temps : de préparation, de manuten-

tion, de facturation… au lieu d'indicateurs volumiques tels que des nombres : de préparations, de manipulations, de facturations… En effet, dans des environnements complexes certaines activités ne consomment pas toujours la même quantité de ressources dans tous les cas de figure.

Il en résulte une grande simplicité et des réductions de coûts dans la mise en place et l'utilisation de la méthode surtout si l'entreprise est déjà dotée d'un système d'information performant.

La technologie peut apporter des solutions au problème de la mesure des temps

La difficulté de mesure des temps est une critique souvent faite à la méthode. Elle peut poser problème en réduisant la fiabilité des équations. Des études ont en effet montré que l'évaluation du temps en minutes peut conduire à une surestimation du temps passé ou que, dans les activités de services, les temps morts ne sont pas forcément improductifs. Kaplan et Anderson reconnaissent que les temps de main-d'œuvre sont difficiles à mesurer. Ils préconisent d'avoir recours à une estimation directe du temps de travail en minutes ou en heures à partir d'observations directes et d'entretiens.

Toutefois, les technologies modernes (scanner, code-barres et informatique embarquée dans les camions de livraison) ainsi que les ERP apportent des solutions pour connaître avec précision de nombreuses informations nécessaires pour les calculs. Ce suivi des temps réels permet la ventilation des coûts sur les activités (ventilation du coût salarial sur les différentes tâches).

La prise en compte des coûts de capacité

La notion de capacité est une des évolutions majeures apportées par le TDABC. En introduisant la notion de capacité au niveau des départements, il fournit aux dirigeants une meilleure visibilité de la productivité des processus et mesure l'adéquation entre le dimensionnement de son outil de production (aussi bien humain que matériel) et l'utilisation réelle de celui-ci. Il est, en effet, possible de calculer au niveau global de l'entreprise le coût de la sous-activité d'une période. Par ailleurs, il permet d'éviter de « charger » les clients en cas de sous-activité et d'aboutir à des résultats déficitaires alors que ce n'est pas le cas ; seule la mauvaise imputation des charges fixes étant en cause.

Les facteurs clés de succès pour une implémentation réussie du TDABC

Le retour des expériences de mises en place et d'utilisation du TDABC permet d'établir les facteurs qui conditionnent le succès d'une mise en place réussie qui reste néanmoins relativement simple.

Des collaborateurs impliqués

Comme pour tout projet d'entreprise, la réussite du TDABC dépend étroitement de l'implication et de la motivation des collaborateurs. La place centrale accordée aux temps et aux modes opératoires demande très souvent, lors de la mise en place du TDABC, de questionner les collaborateurs sur leurs méthodes de travail et le temps qu'ils consacrent à chaque opération. Ils doivent donc se montrer impliqués et réagir positivement à une telle forme de « contrôle ». Il faut donc insister sur l'importance des informations que chacun d'eux donne et faire preuve de pédagogie dans cette phase de collecte des données.

Des contrôleurs de gestion proches du terrain

Dans la mise en place du TDABC, le contrôleur de gestion et son équipe ont un rôle déterminant : ils participent au pilotage du projet, à l'analyse des modes opératoires, à la définition des équations temps, à l'affectation des coûts et au calcul des marges par produit ou client… Cependant, le contrôleur de gestion doit également pouvoir identifier les opérations de maintenance à réaliser pour assurer la fiabilité et la pérennité de la méthode. Toute modification significative (dans l'organisation de l'entreprise, dans les comportements ou les façons de travailler, dans la structure) doit faire l'objet d'une actualisation – ce qui oblige le contrôleur de gestion à être proche du terrain pour dialoguer avec les opérationnels et identifier les nouveaux comportements et les changements majeurs.

Un outil informatique performant

Pour être performant et fiable, la mise en place du TDABC ne peut pas faire l'impasse d'un système d'information structuré autour d'une base de données dédiée, comprenant un entrepôt de données et un cube multidimensionnel. En effet, les calculs sont nombreux et le niveau d'information est très détaillé. De plus, selon la complexité des modes opératoires, les équations de temps peuvent se révéler complexes ou nombreuses.

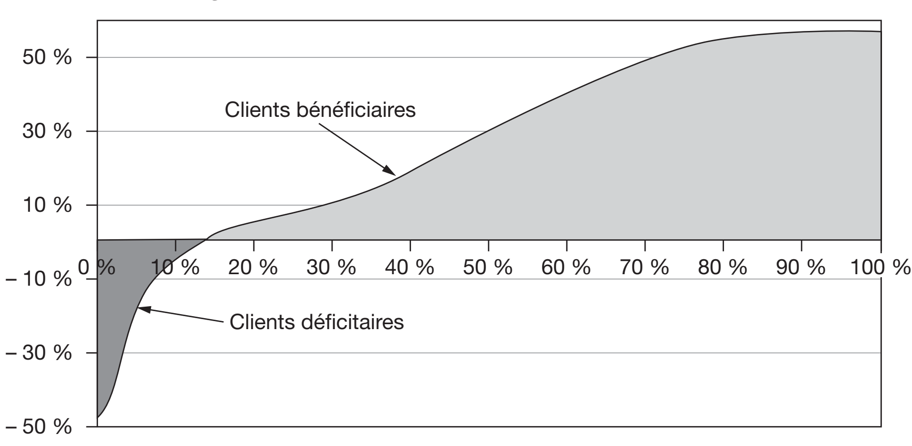
Une maintenance régulière

Afin de respecter la validité des informations délivrées par les équations de temps, les paramètres les constituant doivent faire l'objet d'une maintenance régulière, c'est-à-dire une mise à jour par exemple en cas de variation des durées des tâches et de changement des *process* de travail ainsi que d'une remise « à plat » tous les 4 ou 5 ans. Cette condition est malheureusement parfois négligée dans la pratique, ce qui risque alors de remettre en cause la validité des calculs des coûts.

Une orientation managériale tournée vers le client

Le TDABC rend la modélisation d'une entreprise relativement rapide et aisée sans pour autant dégrader la finesse de modélisation. Il est orienté sur l'élaboration d'une *cumulative customer (or product) profitability curve* (appelée également : *whale curve* ou *Kanthal curve*). Elle permet ainsi de fournir à chaque entreprise une visibilité sur la rentabilité de chacun de ses clients à moindre coût.

Figure 2.2 – Courbe de rentabilité des clients



À partir de l'analyse d'une telle courbe, l'objectif des entreprises est de renégocier, en toute transparence, les prix ou les conditions de livraison avec les clients, voire les fournisseurs, afin de diminuer le nombre de transactions « déficitaires ». En cas d'échec, c'est le client, le produit ou le fournisseur qui peuvent être abandonnés.

Pour le TDABC également, on peut conclure en arguant que c'est un outil du manager, orienté vers l'amélioration des marges, qui permet de donner un langage commun à tous les partenaires.

Conclusion : un retour vers la simplification et la stratégie

Si l'on observe l'évolution de la comptabilité de gestion ces trente dernières années, on peut constater qu'elle a traversé une, même des crises, sans précédent. On a assisté au retour des méthodes de calcul de coûts complet avec un nouvel intérêt pour les charges fixes et la prise en compte de la sous-activité et du long terme. Également, la comptabilité de gestion est redevenue plus stratégique, liée à la politique générale de l'entreprise et tournée vers la création de valeur. L'apparition de l'ABC n'a pas été la solution attendue, en raison de sa

trop grande complexité, malgré les avancées certaines qu'elle a apportées, notamment avec l'ABM (*Activity Based Management*). Dans ce contexte – l'histoire nous montrant que les outils en comptabilité de gestion marquent une oscillation entre complexité et simplicité –, sont apparues des méthodes permettant, avec des moyens raisonnables, d'évaluer finement le processus de création de valeur et la « rentabilité » des clients, voire des commandes et de prendre en compte l'évolution des coûts de capacité inemployée des entreprises.

En conclusion, ces méthodes sont des tentatives originales, simples et fiables (sous réserve de maintenance) permettant de garantir la stabilité des équivalences et de pallier les critiques de la complexité de la méthode ABC.

Yves Levant, maître de conférences à l'Université des sciences et technologies de Lille et professeur associé à SKEMA business school

Jean Fiévez, ingénieur des Arts et Métiers, président fondateur du cabinet Les Ingénieurs associés

Loïc Dachy, expert-comptable et commissaire aux comptes, associé fondateur du cabinet 7ABC.

Chapitre 3

La réduction des coûts, enjeu majeur du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion a longtemps été focalisé sur les tâches de conception et de maintenance des systèmes globaux de pilotage de la performance (comptabilité de gestion, tableaux de bord, plans à moyen terme et budgets ainsi que tout ce qui y est lié : centres de responsabilité, prix de cession interne, évaluation et incitation des acteurs, etc.). Avec le développement des technologies de l'information, une part de plus en plus grande de ces outils de pilotage est automatisée (en environnement ERP notamment), ce qui permet aux contrôleurs de gestion d'élargir leurs missions (Meyssonnier et Pourtier, 2006). Parmi ces nouvelles missions, dans le contexte actuel de crise économique, la question des coûts prend une importance renouvelée.

Il ne s'agit pas ici d'aborder les situations bien spécifiques des *business models « low cost »* (voir à ce propos Meyssonnier, 2010), ni les cas de simple gestion des coûts (où le coût est un attribut du produit que l'on gère au même titre que les autres : apparence, disponibilité, marque, etc.). Ce sont les démarches engagées pour réduire massivement les coûts qui vont être décrites et l'on s'interrogera sur la place du contrôleur de gestion dans ces approches. Nous sommes là dans un des modes d'expression d'un contrôle de gestion interactif au sens de Simons (1995), qui fait une large part aux actions concrètes de mobilisation des acteurs, d'échanges autour des objectifs et des méthodes, d'actions collectives évaluées à chaque étape et de mise en cohérence des diverses composantes de l'entreprise.

La première contribution de François Meyssonnier présentera une classification logique des différentes méthodes de réduction des coûts. La seconde contribution de Dominique Fernandez-Poisson analysera la valeur ajoutée du contrôleur de gestion dans le cadre de ces démarches.

Une approche synthétique des différentes techniques de réduction des coûts

La relation coût-valeur est au cœur du fonctionnement des entreprises et de l'émergence du profit, même si cette relation n'est pas aussi évidente qu'on pourrait le croire (Malleret, 2009). Les démarches de réduction des coûts cherchent en général à accroître la valeur créée pour l'actionnaire (en diminuant la consommation des ressources) tout en préservant, voire en développant, la valeur perçue par le client (par la préservation de la satisfaction de ses besoins principaux relativement au produit ou au service tout en diminuant le prix de vente). Un panorama des méthodes de réduction des coûts va être présenté en construisant une typologie logique de celles-ci, fondée sur le point d'application des méthodes.

Action sur les produits

En phase de conception (où encore peu de charges sont décaissées mais où beaucoup de coûts sont définitivement engagés ou figés par les choix réalisés), on peut mettre en œuvre l'analyse de la valeur (*value engineering*). Il s'agit d'une méthode élaborée en 1945 par Lawrence Miles au sein de General Electric. Elle fut généralisée dans les années 1960 à toute l'industrie de l'armement aux États-Unis à la suite d'incitations de Mc Namara, ministre de la Défense de l'époque. Depuis, elle a touché de nombreux secteurs. On arrive, grâce à elle, à réduire fortement les charges directes lors de la phase de conception des nouveaux produits (la méthode est très courante dans toutes les industries d'assemblage). Pour réaliser cela, on réunit des groupes internes de *brainstorming* et on élabore les produits, dans le cadre d'une démarche d'analyse fonctionnelle, c'est-à-dire de mise en relation systématique et exhaustive de la valeur perçue par le client, des fonctions qui y contribuent et de leur coût. On cherche à satisfaire les fonctions principales pour le client en minimisant systématiquement les coûts et en sacrifiant les fonctions secondaires. Ainsi pour un stylo, on peut identifier les fonctions principales (qualité d'écriture, confort du geste, protection de la pointe du stylo, mode d'accrochage de l'objet), les fonctions secondaires (esthétique de l'objet, plaisir de la prise en main, identification facile de la couleur de l'encre utilisée, mesure du niveau de l'encre) avec des ordres de priorité différents selon les clientèles ciblées. On voit aussi les solutions techniques dégagées avec par exemple l'usage d'un même élément pour remplir plusieurs fonctions (le capuchon permet simultanément de protéger la pointe, de suspendre le stylo et de signaler la couleur de l'encre). On retrouve un choix analogue dans la restauration économique quand le menu est imprimé sur la nappe comme chez Buffalo Grill (un seul élément réalise deux fonctions et crée ainsi de la valeur pour le client à un coût réduit). En matière de stylo, c'est probablement Bic qui a pour le moment élaboré l'objet le plus emblématique d'une démarche de ce type avec un produit qui a fait son succès.

Cela peut sembler assez trivial mais en réalité ce ne l'est pas. Ainsi, l'industrie horlogère n'a compris finalement qu'assez récemment que la fonction principale des montres n'était pas de donner l'heure (ce que l'on a maintenant sur un grand nombre d'objets nomades comme les téléphones ou les ordinateurs portables) mais d'être un objet de décoration. Ceci permet de comprendre le développement de montres de femmes dont les aiguilles sont assez « tarabiscotées » ou la graduation des heures à peine suggérée ou quasi illisible. De la même façon, les montres d'hommes de style « aviateur » ont de multiples cadrans de chronométrage à l'usage effectif faible mais à l'effet décoratif certain. Ceci amène à faire des choix majeurs en matière de conception du produit et de réaliser des économies réelles tout en préservant et en développant la valeur perçue par le client.

La Logan de Renault-Dacia est également un bon exemple d'une démarche de ce type avec sa rusticité générale et les économies réalisées sur les fonctions jugées secondaires (réduction forte de l'électronique embarquée, usage d'éléments de carrosserie ou vitrerie plats car moins onéreux, utilisation systématique de pièces et d'éléments ayant déjà servi dans d'anciens véhicules avec un coût maintenant faible et une fiabilité éprouvée) mais avec les soins et les ajouts apportés aux fonctions principales (renforcement des amortisseurs et de la protection du bas de caisse pour éviter les incidents liés au mauvais état des routes et chemins des pays émergents ; amélioration de l'accès au moteur pour permettre la réalisation des vidanges et du petit entretien par le propriétaire lui-même sans passer par un garage ; taille importante du coffre ou des places arrière).

En phase de production, on agit par le *kaizen costing*. Cette méthode a été mise au point au Japon par Toyota dans les années 1950 et généralisée dans le reste du monde à partir des années 1980. Il s'agit de diminuer de façon permanente les charges directes et indirectes lors de la phase de production tout au long du cycle de vie du produit. Cette logique interne d'amélioration continue est fondée sur l'implication des opérateurs au travers d'une multitude d'actions convergentes d'amélioration de la productivité et de l'efficience : cercles de qualité, boîtes à idées, groupes de progrès, etc. Ce qui permet d'obtenir des baisses régulières des coûts unitaires que l'on peut raisonnablement anticiper dans des « tables de coûts » (proches des courbes d'expérience bien connues en économie industrielle). Cette prévisibilité permet d'intégrer dès le lancement du produit les économies à venir et donc de se fixer d'entrée de jeu un prix d'introduction sur le marché à un niveau psychologique favorable même si cela ne permet pas encore de gagner de l'argent (ce qui sera le cas, de façon prévisible, quelques mois plus tard). Les « tables de coûts » ont aussi comme avantage de permettre de fixer des objectifs budgétaires de réduction des coûts sur une base rationnelle et acceptée par les différentes parties prenantes à la prévision budgétaire, dépassant ainsi les aspects trop politiques si souvent critiqués dans la mise en œuvre des budgets.

Le *target costing* a été mis au point par Toyota et s'est généralisé depuis 1990 dans l'automobile, la construction électrique et l'électronique. La démarche se focalise sur le produit et porte sur tout le cycle de vie (Meyssonnier, 2001). Elle combine l'analyse de la valeur en phase de conception et le *kaizen costing* en phase de production. On raisonne sur les prix de vente et coûts unitaires. Le coût cible est déterminé en retranchant le résultat cible du prix de vente attendu sur le marché. L'économie à réaliser est la différence entre le coût actuel estimé du produit (si on devait le fabriquer avec les modalités habituelles de l'entreprise) et le coût cible.

La méthode mise en œuvre est la suivante : on évalue la contribution de chacun des attributs du produit à la valeur totale perçue par le client (décomposition analytique suite à une étude de marché), puis on compare cela avec le coût relatif des composants contribuant à ces attributs (analyse fonctionnelle des ingénieurs), ce qui permet d'identifier les actions à réaliser (Horwath, 1995). On cherche à mettre en équivalence le coût d'un composant avec son apport en termes de valeur pour le client. Si un composant pèse relativement plus en coût qu'il n'apporte en valeur, il faut réduire son coût. Si son pourcentage dans le coût est plus faible que son pourcentage dans la valeur perçue, alors on a peut-être négligé ce besoin des clients. Comme les fonctions d'utilité d'une part et de coût d'autre part sont indépendantes, ceci doit être conçu plus comme des signaux à prendre en compte que comme une mise en relation mécanique. Les hôtels économiques illustrent bien les résultats d'une telle démarche (par exemple les hôtels Formule 1 avec le lit solidaire du sol et la disparition de l'accès à l'espace inutile entre le sommier et le plancher, les cintres articulés qu'on ne peut plus voler et l'éclairage du lit et du lavabo par un néon unique, ou encore les hôtels Campanile avec le même flexible qui, dans son support, alimente en eau le lavabo de la salle de bain mais qui, décroché, peut servir aussi de douchette de baignoire).

Les limites du *target costing* résident dans le fait qu'on construit la démarche à partir de la représentation des clients potentiels et que cela rend plus difficile les stratégies de rupture où l'offre révèle une demande latente. Partant d'une même demande de la clientèle, plusieurs entreprises développant en parallèle une démarche de *target costing* peuvent aussi aboutir à un isomorphisme de l'offre (le même risque existe avec le *benchmarking* qui peut déboucher sur un mimétisme généralisé). Par ailleurs on se focalise sur le coût unitaire (ce qui est très discutable dans certains contextes) et on est dans l'assemblage en général. La méthode est très contingente : suivant les branches, elle est soit totalement absente soit une quasi-norme généralisée. Les dernières difficultés auxquelles a été confronté Toyota (les dysfonctionnements liés aux pédales d'accélérateur défectueuses) montrent l'importance à accorder aux plus légères indications permettant de détecter une non-qualité, une imperfection technique ou une moindre satisfaction de la clientèle. Il faut, tout au long de cette démarche, avoir une très grande sensibilité aux « signaux faibles » venant du marché, ce que Toyota, absorbé par son formidable développement international, avait momentanément négligé.

Action sur les frais généraux

On peut agir en interne sur les frais généraux par la mise en œuvre du *budget base zero* (BBZ). Cette méthode élaborée en 1969 par Peter Pyhrr chez Texas Instruments a eu un succès relatif à partir des années 1980 (Malleret, 2005). Même si elle n'est pas directement employée sous sa forme canonique, elle inspire beaucoup de démarches analogues. On cherche à obtenir une diminution drastique des charges indirectes tous les 4-5 ans dans les centres de frais discrétionnaires. Le BBZ consiste à considérer qu'aucune charge n'est acquise et que tout doit être justifié par les services rendus aux clients internes et externes. On décompose les prestations en activités élémentaires (concept que l'on retrouve dans l'ABC) ; on les met à plat ; on envisage des niveaux de services différents (économie, maintien, amélioration de la prestation) puis on recompose le budget alloué au service en veillant à obtenir une diminution globale significative des coûts. La démarche est assez traumatisante et nécessite de garantir le reclassement des personnes concernées car autrement elle sera légitimement freinée par les salariés qui risquent d'en être les premières victimes.

Dans les institutions d'enseignement supérieur, universités ou écoles, les frais généraux liés à la reproduction des documents sont un bon exemple de ce type de dépenses. Les services administratifs de *back office* chargés de fournir cette prestation peuvent s'en occuper en totalité (service de reprographie interne), la confier pour les gros travaux à des spécialistes pour faire des économies (prestataires externes), la laisser à la responsabilité des clients internes (photocopieurs mis à disposition librement ou avec des codes ou avec des compteurs et une limitation de l'usage). Dans une démarche BBZ toutes ces solutions seront identifiées et évaluées. Le choix sera fait parmi elles, à partir d'une appréciation économique et en termes d'utilité. On pourra aussi prendre en compte l'option : pas de photocopies du tout. Ceci devient après tout une alternative de plus en plus crédible avec les préoccupations de développement durable, d'activité sobre en consommations inutiles et d'orientation zéro papier. La généralisation de l'usage des ordinateurs portables par les étudiants durant leurs cours, le développement des espaces numériques de travail, avec documents scannés et mis sous forme électronique à la libre disposition des usagers, permettent d'envisager une réduction massive, voire totale parfois, de ce type de dépense sans diminuer la valeur perçue par l'usager.

On peut aussi agir en externe en faisant appel à des consultants *cost killers* pour diminuer les coûts. Des cabinets conseils spécialisés dans la réduction des charges se développent actuellement. Ils sont en général rémunérés au résultat et spécialisés sur certains postes : la fiscalité, les achats (télécommunications, propreté, flotte automobile, etc.), l'obtention de subventions, les économies sur la trésorerie, etc. Ces prestataires utilisent des experts très pointus et agissent plus sur l'environnement que par rapport à la structure interne (à l'inverse de ce que l'on fait dans le

cas du BBZ). Un exemple emblématique de leur efficacité est leur action lors de la récupération par les transporteurs routiers de la TVA sur les péages autoroutiers pour la période 1996-2000 (globalement c'est un gain d'environ un milliard d'euros qui était en jeu). Mais dans ce cas la démarche de réduction des coûts relève moins de la gestion interne que du recours à des mécanismes de type marché.

Action sur les processus transversaux et la qualité

La méthode *Six Sigma* a été initiée par Motorola et est très répandue depuis la fin des années 1990 après son usage chez General Electric. Inspirée de la *lean production* et de la qualité totale, elle vise à accroître la qualité et la vitesse du service fourni et à améliorer les processus par la diminution des aléas et la simplification du déroulement des tâches. Cette technique, fondée sur l'utilité perçue par le consommateur, diminue les aléas dans les caractéristiques des prestations délivrées et se focalise sur les processus à problèmes (traités hors centres de responsabilité). Elle n'est pas révolutionnaire sur le fond mais très efficace dans sa mise en œuvre. Elle est fondée sur un travail en équipe impliquant la direction (un *sponsor* de la démarche au niveau du comité de direction), des spécialistes (appelés champions), des cadres formés pendant quelques semaines et qui se consacrent à temps plein à cette démarche de productivité (*black belts* dans la terminologie *Six Sigma*) et des relais à temps partiel dans les services (*green belts* dans la terminologie *six sigma*). Elle s'appuie sur les chiffres et les faits mesurables statistiquement et est prise en compte dans le *reporting* des centres de responsabilité (ainsi dans une usine on aura mensuellement un retour, à côté des réalisations des 7 ou 8 centres de coûts correspondant aux différents ateliers, de l'état d'avancement des 2 ou 3 processus transversaux objets de démarches *Six Sigma*). Dans les firmes multinationales, anglo-saxonnes notamment, on a souvent une gestion fine de la carrière des « hauts potentiels », les faisant évoluer de façon systématique dans des fonctions diverses pour développer leurs capacités : fonction technique, commerciale ou ressources humaines ; poste sur le terrain, au siège ou dans les filiales. Dans ce type d'entreprises, la démarche *lean Six Sigma* est très souvent généralisée et représente une étape fréquente de responsabilité pour les managers prometteurs qui deviennent « ceinture noire » pendant 18 à 24 mois et se forment ainsi au contrôle de gestion et aux préoccupations d'efficience et de productivité.

Conclusion

Il existe un grand nombre de techniques de diminution des coûts toutes fondées sur la diminution de la consommation des ressources tout en préservant la valeur perçue par le client. Au moment où certains (Bouquin et Fiol, 2007) s'interro-

gent sur le positionnement des contrôleurs de gestion dans les entreprises, la recherche de l'efficience et la gestion du couple coût-valeur apparaissent comme des éléments structurants du contrôle de gestion. Ainsi, le lien entre le niveau stratégique (*business model*) et le niveau opérationnel (contrôle des tâches et gestion des opérations) ne se réalise pas uniquement dans la modélisation financière budgétaire mais s'incarne aussi dans les plans d'économies mis en œuvre au quotidien par les managers de terrain et dont l'impact est rendu visible par l'action du contrôleur de gestion qui en est souvent l'animateur principal.

LA CONTRIBUTION DU CONTRÔLE DE GESTION À LA MISE EN ŒUVRE DES RÉDUCTIONS DES COÛTS

Le contrôle de gestion ne doit pas être compris comme une fonction faisant exclusivement appel à un savoir technique mais plutôt comme l'art de conjuguer expertises techniques et compétences en conduite de projet, vision transversale de l'organisation, compréhension de la stratégie et de la culture de l'entreprise. C'est donc au contrôleur de gestion que revient tout naturellement la responsabilité d'analyser et de contrôler la chaîne de valeur (Porter, 1986) et les flux associés (Molho et Fernandez-Poisson, 2009). C'est de là que vient sa légitimité pour mettre « sous contrôle » des actions de réduction des coûts, quel que soit le point d'application de la méthode.

La valeur ajoutée du contrôle de gestion dans le cycle de mise en œuvre

Quelle que soit la méthode retenue, une action de réduction de coûts peut être appréhendée comme un projet nécessitant de passer d'une situation actuelle (point A) à une situation cible (point B). Les actions à mener sont souvent le fruit de réflexions émanant de groupes de travail pluridisciplinaires. Comme dans tout projet, chaque mesure va suivre « un cycle de mise en œuvre ». Nous avons retenu quatre principaux stades d'avancement, débouchant chacun sur une réalisation :

- le lancement, avec la détermination de la cible et de l'objectif financier ;
- l'analyse d'opportunité, avec la recherche de solutions ;
- l'analyse de faisabilité, avec l'évaluation des solutions proposées et la prise de décision ;
- la mise en œuvre, avec le suivi et le contrôle de la concrétisation des gains.

Nous développons dans les pages qui suivent la valeur ajoutée du contrôle de gestion dans ce projet.

Première étape : la détermination de la cible et de l'objectif financier

La détermination de l'objectif à atteindre est une question récurrente dès qu'il s'agit de pilotage et de management de la performance. En définitive, la problématique est la même quand il convient d'élaborer un plan à moyen terme, un budget ou une action de réduction de coûts. En pratique, selon la culture de l'entreprise et le mode de management de ses dirigeants, deux approches s'opposent : l'approche *bottom up* et l'approche *top down*.

Dans l'approche *bottom up*, on peut laisser le choix de la cible au « groupe de travail » en charge de la démarche. La méthode *kaizen costing* s'y prête bien puisqu'il s'agit d'une approche d'amélioration continue fondée sur l'implication des opérationnels. Dans l'approche *top down*, les dirigeants fixeront la cible sans avoir impliqué ou consulté les opérationnels. La méthode *BBZ* est souvent déployée dans le cadre d'une démarche volontariste et dirigiste, compatible avec une méthode reposant sur une remise en question radicale du niveau de service fourni. Mais une approche *top down* peut être vécue de façon traumatisante et il n'est pas certain qu'au final les approches les plus dirigistes fournissent les meilleurs résultats sur le long terme.

Une fois posé le choix de l'approche, s'il faut définir une cible *ex ante*, le contrôleur de gestion est tout indiqué pour fournir les chiffres clés permettant de la déterminer, en regard de *benchmarks* internes et/ou externes. Leur usage rigoureux repose sur la formalisation du modèle économique de l'entreprise, en particulier sa chaîne de valeur, afin de garantir la pertinence des comparaisons. Le contrôleur de gestion ne doit pas laisser à d'autres cette tâche très connectée au système de gestion et nécessitant une bonne maîtrise des méthodes d'analyse des coûts (Fernandez-Poisson, 2009).

Deuxième étape : la recherche des solutions

Dans cette phase, le contrôleur de gestion pourra se positionner comme partenaire des opérationnels et jouer un rôle d'assistance et de conseil. Il pourra assurer ou aider au pilotage du projet, être force de propositions ou bien rapporteur du groupe de travail, comme dans les démarches *kaizen costing* ou *six sigma*. La vision transversale du contrôleur de gestion et sa parfaite connaissance de la globalité des processus lui confèrent un avantage sur d'autres fonctions plus centrées sur leurs seules activités.

Troisième étape : l'évaluation des solutions proposées

Une action de réduction de coût, que nous avons définie comme une action de transformation (passage d'un point A à un point B), engendre souvent des coûts de mise en œuvre, non récurrents, comme des investissements en nouveaux outils

de production, des modifications de gammes et de nomenclatures. L'entreprise va donc engager des dépenses avant d'en tirer des bénéfices. Prenons comme exemple une entreprise du secteur hygiène et beauté dont la direction générale s'était fixé comme objectif de réduire de 10 % sur douze mois ses coûts de production, à l'issue d'un *benchmark* avec ses principaux compétiteurs. Une démarche *lean production* avait été engagée par un groupe de travail qui avait identifié plusieurs facteurs critiques pénalisant la productivité, dont la « complexité » produit et le nombre élevé de produits fabriqués en petites séries. Il avait donc été décidé de réduire cette « complexité » produit qui générait des surcoûts. Ces derniers étaient principalement dus aux pertes de matières du fait du nombre élevé de composants ; mais aussi au temps passé aux activités de préparation, lancements et nettoyage des chaînes de production, de contrôle des produits finis, d'encadrement des lignes de production, du fait ici du nombre élevé de composants et du nombre élevé de lignes de production. Le groupe de travail avait proposé d'une part de supprimer la fabrication de certains produits fabriqués en petite série, d'autre part de revoir les gammes et nomenclature des produits conservés, fabriqués à grande échelle. Le contrôle de gestion avait été chargé de chiffrer, avec les données physiques fournies par les opérationnels, les coûts de mise en œuvre des nouveaux procédés de fabrication et les gains potentiels récurrents après mise en place du nouvel outil de production. La méthode ABC déployée par le contrôle de gestion, avait permis d'identifier, en relation avec les facteurs de criticité, les inducteurs d'activité, qui avaient eux-mêmes servi à modéliser les coûts de production cible. Au regard des coûts de mise en œuvre et des gains récurrents, un bilan économique de la solution proposée avait pu être présenté à la DG au travers de trois indicateurs : la valeur actuelle nette (VAN) de la solution, son délai de *pay back* et l'indice de rentabilité (ROI). Le plan de réduction proposé fut validé et l'objectif de gain atteint dans les délais.

Dans toute analyse de rentabilité, le choix de l'approche conditionne la fiabilité de l'analyse et une attention soutenue doit être portée au périmètre et aux impacts de la solution sur la situation actuelle. Il revient tout naturellement au contrôleur de gestion d'être le garant du choix de l'approche, différentielle ou comparative (entre la situation actuelle et la situation cible). De la même manière, ce dernier doit se charger d'identifier les coûts cachés (Savall et Zardet, 2007) compte tenu de sa connaissance transversale de l'organisation et du modèle économique. En effet, une très bonne solution peut avoir un impact négatif sur une autre activité ou une autre fonction, et au final se révéler moins performante pour l'entreprise que le *statu quo*. Enfin, les opérationnels, souvent trop confiants dans les bénéfices de leur solution, ne seront pas nécessairement enclins à effectuer les analyses de sensibilité nécessaires et il reviendra au contrôle de gestion de les effectuer.

Quatrième étape : le suivi et le contrôle de la concrétisation des gains

Une action de réduction de coûts nécessite souvent d'être testée sur un périmètre restreint (un produit ou une entité pilote) avant d'être généralisée, comme dans les *reengineering* de processus. Dans notre exemple précédent, cette expérience pilote a été menée sur un site de production pilote. Cette étape permet de valider à la fois la faisabilité opérationnelle et les bénéfices économiques. En cas de test concluant, on procédera à la généralisation de la mesure. Il revient tout naturellement au contrôleur de gestion de construire le *reporting* permettant le suivi des gains en corrélation avec l'avancement de la mise en œuvre. En parallèle du suivi des gains, un suivi des investissements nécessaires sera effectué : ceux-ci seront réalisés au fur et à mesure de l'avancement et seront plus coûteux en phase de généralisation qu'en phase de test.

Il est important de confier à un juge de paix, à la fois impartial et proche du terrain, le soin de vérifier la réalité des économies : voilà une tâche naturelle pour le contrôle de gestion qui devra vérifier *ex post* la concrétisation des gains dans les budgets et prendre les mesures pour éviter un réemploi des ressources disponibles. C'est un des points sensibles des actions de réduction des coûts d'achat, dont la traçabilité des gains n'est pas toujours assurée. Or le partage des gains avec un prestataire (*cost killer*) ou l'octroi de bonus à des acheteurs internes nécessite une mesure incontestable des économies réellement obtenues.

La transformation du métier et des compétences requises

Les développements précédents sur la valeur ajoutée du contrôle de gestion tout au long du cycle de mise en œuvre d'une action de réduction de coût conduit à distinguer trois rôles essentiels :

- un rôle d'assistance et de conseil auprès des opérationnels et donc de partenaire : c'est le cas par exemple dans le chiffrage de la cible *via* le *benchmarking*, le pilotage du projet, la recherche de solutions. Ce rôle s'applique pratiquement sans distinction quelle que soit la méthode ;
- un rôle de garant de la fiabilité et de la cohérence des données, lui dans le cœur de métier du contrôle de gestion. Dans l'analyse BBZ ou le *reengineering* de processus par exemple, le contrôle de gestion est la seule fonction à posséder une vision globale et transversale et la compétence technique qui lui permettent de réaliser des simulations ; autres avantages, sa capacité à chiffrer différents scénarios (analyse de sensibilité) et son savoir-faire pour consolider le *bottom up* de façon cohérente ;
- un rôle de contrôle, là aussi dans son cœur de métier et indispensable quelle que soit la méthode employée.

Les actions de réduction de coûts, qui se placeront demain au cœur des préoccupations du contrôle de gestion, accentueront la mutation de la fonction. Au niveau des missions, cette préoccupation apportera un rééquilibrage de la fonction, parfois trop tournée vers les sphères dirigeantes, au profit des opérationnels. Le contrôle de gestion dispose ici d'une légitimité que lui confère sa capacité à faire le lien entre les actions concrètes engagées sur le terrain et l'impact financier traduisible dans les comptes. Au niveau des méthodes, cette implication renforce l'intérêt des méthodes de *costing* comme l'ABC. Au niveau du profil et des compétences requises, le contrôleur de gestion doit développer une palette plus large de talents : au-delà de son savoir, ses savoir-faire et savoir-être lui permettront d'être aussi force de proposition, capable de communiquer, convaincre voire négocier.

Conclusion

Le contrôleur de gestion apparaît comme le garant naturel de la cohérence de l'organisation en mettant en évidence à chaque étape l'impact des actions de productivité locales sur la performance financière globale de l'entreprise. Il fait ainsi le lien entre les managers de terrain tournés vers les processus opérationnels et les dirigeants de l'entreprise focalisés sur la rentabilité. Au moment où les nouvelles technologies de l'information le déchargent d'une partie de son travail de production de *reportings* et d'indicateurs, un vaste champ d'action s'ouvre donc là pour la fonction.

François Meyssonnier, professeur des Universités,
IEMN-IAE (université de Nantes)
Dominique Fernandez-Poisson, consultante en pilotage
et management de la performance, DFP Conseil.

Chapitre 4

Programmes de réduction des coûts et contrôle de gestion

L'environnement économique défavorable pousse aujourd'hui les entreprises, quels que soient leur taille et leur secteur, à mettre en œuvre des programmes de réduction des coûts. Ces programmes, généralement triennaux, sont souvent très attendus par la communauté financière et parfois scénarisés par les dirigeants qui y voient un outil de communication moins risqué que le plan stratégique. Dans la première partie, Marion Soulerot s'interrogera sur les raisons qui poussent les dirigeants à annoncer ce type d'initiative, sur le contenu des programmes de réduction des coûts et sur les acteurs impliqués dans leur mise en œuvre.

Ceci conduira naturellement Martine Trabelsi à s'intéresser aux conséquences de ces programmes sur le contrôle de gestion. En effet, celui-ci voit ses missions et son rôle évoluer selon quatre axes explicités et illustrés dans la deuxième partie : dans les outils de gestion, les méthodes du contrôle de gestion, mais aussi au niveau de l'accompagnement des opérationnels et de la formation des opérationnels à la culture économique.

LES PROGRAMMES DE RÉDUCTION DES COÛTS : POURQUOI, COMMENT, QUI ?

« Optimax » de Suez, Programme « TOP » de France Telecom ou encore « Challenge 10 » d'Air France-KLM et plus récemment Championship dans le groupe DCNS : nombreux sont les grands groupes français à s'être lancés dans des programmes de réduction des coûts depuis le milieu des années 1990. Certains, tel le groupe Airbus, annonçaient même en 2006, leur deuxième initiative de ce type. Pourquoi le font-ils ? Comment mettent-ils en œuvre ces programmes ? Quels sont les acteurs impliqués ? Plusieurs travaux de recherche sur le sujet permettent d'avancer quelques éléments de réponse à ces trois questions.

Pourquoi les entreprises annoncent-elles des programmes de réduction des coûts ?

Les annonces de programmes de réduction des coûts, généralement plébiscitées par les analystes financiers qui y voient le signe d'une démarche proactive pour améliorer la rentabilité (Deville *et al.*, 2005), ont été très nombreuses dans différents secteurs de l'économie au cours de la dernière décennie (tableau 4.1).

Tableau 4.1 – Programmes de réduction des coûts lancés par des grands groupes sur la période 2001-2009[1]

Entreprise	Période	Nom du programme	Objectifs
Secteur aéronautique			
Airbus	2004-2006 2006-2008	Route 06 Power 8	Économie de 1,5 milliard d'euros sur la période 2 milliards de réduction des coûts à partir de 2010
Air France Air France-KLM	2001-2003 2004-2007 2007-2010	Performance 2003 Challenge 10	280 millions d'euros d'économie sur la période 1 milliard d'euros d'économie à partir de 2007 Économie de 1,4 milliard d'euros sur la période
British Airways	2003-2005	Taille et forme du futur	10 % de marge opérationnelle, 650 millions d'euros d'économie sur 2003-2004 et 435 millions d'euros d'économie sur 2004-2005
KLM	2003-2005		Économie de 650 millions d'euros sur la période
Lufthansa	2003-2006 2007-2010		Résultat : économie de 1,2 milliard d'euros 200 millions d'euros d'économie
Snecma	2004-2008		Réduction des coûts de 500 millions d'euros sur la période
Secteur automobile			
Daimler-Chrysler	2005-2007		Optimisation de la rentabilité et économies d'échelle à court, moyen et long termes
PSA Peugeot Citroën	2007-2010	Cap 2010	Retrouver rapidement le chemin de la croissance et de la rentabilité

Tableau 4.1 – Programmes de réduction des coûts lancés par des grands groupes sur la période 2001-2009[1] (suite)

Entreprise	Période	Nom du programme	Objectifs
Renault	2006-2009	Contrat 2009	Réduction de 14 % des coûts d'achat, de 12 % des coûts de fabrication, de 9 % des coûts de logistique et de 8 % des coûts de distribution par véhicule en Europe sur 3 ans Réduction des frais généraux qui seront ramenés de 5,1 % du chiffre d'affaires en 2005 à moins de 4 % en 2009 Limitation des frais de recherche et développement à 11,5 % du chiffre d'affaires sur les 3 ans
Volkswagen	2002-2005	For motion	Réduction des coûts de 4 milliards sur la période
Industrie chimique			
BASF	2001-2003		1 milliard d'euros d'économie sur la période
Rhodia	2003-2006		Économie de 120 millions d'euros dès 2005 et de 165 millions d'euros à partir de 2006
Secteur de la téléphonie			
France Telecom	2003-2005	Programme TOP	Amélioration de la performance opérationnelle de 15 milliards d'euros sur la période
Vodafone	2004-2007 2008-2011	One Vodafone	Amélioration du *cash flow* opérationnel de 2,5 milliards de livres sur la période 1 milliard de livres d'économie par an sur la période
Secteur pharmaceutique			
GlaxoSmithKline	2008-2010		Économie de 1 milliard d'euros par an sur la période
Pfizer	2006-2008		Économie de 4 milliards de dollars par an sur la période
Secteurs divers			
Lafarge	2006-2008		340 millions d'euros d'économie sur la période, rehaussés à 400 millions d'euros en 2008

Tableau 4.1 – Programmes de réduction des coûts lancés par des grands groupes sur la période 2001-2009[1] (suite)

Entreprise	Période	Nom du programme	Objectifs
Schneider	2002-2004 2008-2011	New 2004	43,5 % de marge brute en 2004 (contre 41,4 % en 2002) et une marge opérationnelle de 14 % Accélérer à court terme la productivité industrielle de 1 à 2 % par an à 5 % par an 600 millions d'euros d'économie par an sur la période
Siemens	2008-2010		Réduction des coûts administratifs de 1,2 milliard d'euros sur la période
Air Liquide	2001-2003		300 millions d'euros sur la période
EDF	2004-2007	Performance	Réduction des dépenses de 1,6 milliard d'euros sur la période
Suez	2003-2007	Optimax	Réduction des coûts de 500 millions d'euros sur 2003 et 650 millions d'euros sur 2004
Veolia	2003-2006		Réduction des coûts de 300 millions d'euros sur la période
Unilever	2007-2010		Réduction des coûts de 1,5 milliard d'euros par an

1. Soulerot, 2009<;

Les rapports annuels d'entreprises ayant annoncé le lancement de tels programmes, les articles de presse les concernant[1] ainsi que des entretiens réalisés dans le cadre d'une étude menée auprès de quatre grands groupes français et deux cabinets de conseils (Soulerot, 2008), révèlent que les motivations à s'engager dans la mise en œuvre de ces programmes sont de différentes natures, non exclusives les unes des autres.

Tout d'abord, ces programmes peuvent naître d'une situation où la pérennité même de l'organisation est fortement compromise. Le programme est alors assimilé à un plan de sauvetage. Dans ce premier cas de figure, l'objectif est clairement de regagner la confiance des investisseurs et de les rassurer sur la capacité de l'équipe dirigeante à restaurer la santé financière et la rentabilité de l'organisation. Le programme est alors annoncé à grand renfort de communication dans les

1. Toutes les annonces de programmes de réduction des coûts parues dans les journaux *Les Échos* et *La Tribune* sur la période 2003-2009 ont été analysées.

médias et de réunions auprès des analystes financiers. Les dirigeants eux-mêmes orchestrent bien souvent cette « mise en scène » du programme. Alors que l'effet des annonces isolées de réductions d'effectifs sur les marchés financiers demeure difficile à évaluer (Chalos et Chen, 2002 ; Hubler *et al.*, 2004 ; Nixon *et al.* 2004), il semble en revanche que les annonces de programmes de réduction des coûts aient effectivement un effet positif sur le cours de Bourse à court terme (Deville *et al.*, 2005). Cet effet positif serait même renforcé lorsque l'entreprise se trouve en situation de crise (Deville *et al.*, 2005), les gains potentiels attendus étant d'autant plus importants.

La seconde raison invoquée est que certains dirigeants disposant d'une conjoncture plutôt favorable préfèrent anticiper les effets d'une éventuelle dégradation des conditions de marché. Dans cette situation, les programmes répondent à un objectif d'anticipation dans un environnement jugé changeant et dans lequel il faut savoir se préserver des marges de manœuvre.

Enfin, en interne, l'un des facteurs fréquemment concomitant au déclenchement des programmes de réduction des coûts est l'arrivée d'une nouvelle équipe de direction. Le lancement de ce type de démarche peut alors signifier la volonté de marquer une rupture avec l'équipe précédemment en place et une prise de pouvoir par les nouveaux dirigeants. Certains d'entre eux, tels Carlos Ghosn[1] ou Thierry Breton[2], se sont d'ailleurs forgé une solide réputation de *cost-killers* suite à diverses expériences de plan de réduction des coûts dans différents groupes.

Comment les entreprises mettent-elles en œuvre des programmes de réduction des coûts ?

Les cessions d'activités et, plus généralement, la rationalisation des actifs constituent tout d'abord un premier levier permettant de réduire les coûts et bien souvent la dette. Échaudés par des tentatives manquées de diversification, certains dirigeants voient dans le recentrage sur le cœur de métier de l'entreprise une opportunité de réduire rapidement le périmètre des coûts. Toutefois, l'impact de

1. Lorsque Carlos Ghosn prend la direction de Nissan en 1999, il ne tarde pas à mettre en œuvre un plan de redressement baptisé *Nissan Revival Plan*. Quelques années plus tard, il est à l'origine du plan « Renault Contrat 2009 » au sein du groupe automobile français.
2. C'est en s'inspirant de son succès chez Thomson Multimédia que Thierry Breton bâtit le programme TOP « Total Operational Performance » lorsqu'il vient au chevet du groupe France Telecom en 2002. Lorsqu'il quitte le groupe en 2005 pour devenir ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, il se donne également comme objectif de diminuer le train de vie de la France. Plus récemment, dans le cadre de son mandat de président du directoire du groupe Atos Origin, il annonce à nouveau un programme « TOP 400 » devant rétablir la marge opérationnelle de la SSII sur la période 2009-2011.

telles actions sur les résultats de l'entreprise dépend, à court terme, de la réalisation de plus-values ou de la minimisation des moins-values. À plus long terme, la répercussion sur le potentiel de l'entreprise dépend aussi du chiffre d'affaires représenté par les éléments cédés.

Outre cette rationalisation des actifs, de nombreuses entreprises recourent également aux restructurations et aux réductions d'effectifs pour alléger leurs charges. Ces mesures sont fréquemment liées aux tentatives de mutualisation des ressources et d'optimisation des fonctions support généralement prévues dans les programmes de réduction des coûts et qui permettent de différencier ces dispositifs de simples plans de restructuration ou plans de licenciement (Deville *et al.* 2005). De nombreux manuels et articles de presse, essentiellement à destination des professionnels, foisonnent ainsi de bonnes recettes pour diminuer les coûts (Chalvidant, Le Gouguec et Brongniart, 2003 ; Copeland, 2000 ; Henkoff, 1990) et plus particulièrement les coûts d'achat (Hannon, 2004), de production (Shields et Young, 1991), de marketing (Fogg et Kohnken, 1978 ; Goldmann, 1991) ou encore les frais généraux (Day, 1984 ; Voss, 1994). En pratique, les programmes de réduction des coûts marquent le succès des méthodologies de type *lean* ou *six sygma* fréquemment utilisées pour diminuer les coûts fonctionnels.

La mise sous contrôle de l'ensemble de ces réductions apparaît ensuite comme un élément clé de la réussite de ces programmes. Sur ce point, Mersereau (2000) identifie deux types de contrôle différents : des mécanismes de contrôle cybernétique d'une part et des modalités de contrôle qualifié d'avancé d'autre part (tableau 4.2).

Les conclusions de Mersereau (2000) sur l'importance relative de divers leviers de contrôle sur la réduction des coûts font apparaître que les deux types de contrôle se complètent, le contrôle avancé tendant à être prépondérant.

Quels sont les acteurs impliqués dans la mise en œuvre des programmes de réduction des coûts ?

Pour la plupart, les mesures instaurées par les programmes de réduction des coûts sont mal accueillies par les acteurs impactés et nécessitent donc un accompagnement spécifique. Tout d'abord, le lancement de programmes de réduction des coûts constitue un enjeu majeur pour les entreprises concernées, qui requiert donc une décision au plus haut niveau. Une fois la décision prise par la direction générale, la responsabilité de ce type de programme incombe à un membre du comité exécutif qui s'entoure d'une équipe de coordination centrale du programme relativement légère. La déclinaison opérationnelle du programme au

Tableau 4.2 – Caractéristiques des deux types de contrôle utilisés pour la réduction des coûts (Mersereau, 2000)

Contrôle cybernétique	Contrôle avancé
• Une identification explicite de la réduction des coûts en tant qu'objectif clé • L'établissement de cibles spécifiques pour la réduction des coûts • Un contrôle budgétaire « serré » de ces cibles de réduction des coûts • Des récompenses financières individuelles liées au programme de réduction des coûts • Une implantation de ces contrôles dès le départ du programme • La mise en place de nouvelles règles liées au contrôle des coûts • Le recours à des contraintes physiques pour réduire les coûts • Une reddition de comptes par rapport aux coûts cibles sur le plan individuel • Une confiance dans le système comptable existant pour mesurer la réduction des coûts • Une focalisation des contrôleurs de gestion sur le système existant de mesure des coûts	• Un contrôle budgétaire « relâché » de la réduction des coûts • Des récompenses individuelles et collectives liées à des objectifs qualitatifs • Une sensibilisation progressive des salariés à la nécessité de réduire les coûts • Le recours à des équipes interdisciplinaires pour traiter les problèmes de gestion des coûts • L'implication de tous les niveaux de personnel dans ces équipes • La préparation de données et d'informations spécifiques pour les échelons opérationnels ; • La création de nouvelles structures et de nouveaux postes • La préférence donnée à la communication avant l'action • Des investissements formation • L'introduction d'un nouveau vocabulaire et de nouveaux concepts • Une approche qualitative de la réduction des coûts • Une implication des contrôleurs de gestion en qualité tant de formateurs que de membres des groupes de travail mis en place

niveau du terrain repose ensuite sur la nomination de relais aux différents niveaux de l'organisation. Leur rôle consiste alors à mobiliser l'ensemble des acteurs de l'entreprise afin que chacun se sente concerné par l'enjeu de réduction des coûts.

En parallèle de cette conduite décentralisée des programmes de réduction des coûts, les contrôleurs de gestion demeurent les acteurs incontournables du pilotage et de l'évaluation de la performance. En conséquence, leur participation active à l'implémentation de ce type de programme semble naturelle. Sur ce point, les résultats de l'étude de Mersereau (2000) révèlent que les contrôleurs de gestion sont particulièrement actifs dans la fourniture d'informations et d'analyses, dans la recommandation de pistes d'action et la participation à la prise de décision, tandis qu'ils le sont à un degré bien moindre dans l'initiative du programme en lui-même.

Au final, les programmes de réduction des coûts répondent initialement principalement à des impératifs financiers et à des attentes de la communauté financière vis-à-vis des équipes dirigeantes. Leur mise en œuvre repose alors sur différents leviers qui allient des leviers externes telles que les cessions d'actifs et des leviers internes comme la rationalisation des dépenses par mutualisation des ressources. La déclinaison opérationnelle de ces programmes s'appuie ensuite sur un maillage de l'organisation et sur une mise sous contrôle impliquant des modifications de divers éléments du contrôle de gestion.

LES CONSÉQUENCES POUR LE CONTRÔLE DE GESTION

La nécessité pour les entreprises de mettre sous contrôle les coûts afin d'assurer, maintenir ou développer une performance économique entraîne des évolutions au niveau du contrôle de gestion qui s'articulent autour des quatre points suivants :

- les outils de gestion ;
- les méthodes du contrôle de gestion ;
- l'accompagnement des opérationnels ;
- la formation à la culture économique.

Il s'agit pour le contrôleur de gestion d'évoluer d'un point de vue technique, mais aussi comportemental, dans sa communication et ses relations avec les opérationnels.

Dans son rôle aujourd'hui de *business partner*, tel qu'il se nomme dans certaines entreprises comme chez Eurodisney, le contrôleur de gestion se doit de développer à la fois des aspects techniques qui lui permettent de développer les outils de gestion les plus pertinents pour les opérationnels, et des qualités comportementales qui favorisent le dialogue avec les responsables et contribuent à l'implémentation de la culture économique dans l'entreprise.

Pour cela, il va développer les quatre points suivants :

- adapter les outils de gestion ;
- enrichir les méthodes de contrôle ;
- développer l'accompagnement des opérationnels ;
- animer des formations à la culture économique.

Ces quatre points sont itératifs et influent les uns sur les autres ; en effet, animer des formations auprès des opérationnels permet au contrôleur de gestion de mieux comprendre leurs besoins. Il va ainsi faire évoluer les outils de gestion.

Figure 4.1 – Le contrôle de gestion : axes complémentaires

Des éléments techniques et comportementaux

Adapter les outils

Outils de gestion

Méthodes de contrôle de gestion

Enrichir les méthodes

Développer l'accompagnement

Accompagnement opérationnel

Formation à la culture économique

Animer des formations

Adapter les outils de gestion

Les outils de gestion sont formalisés par le contrôle de gestion et ont pour objectif d'être une aide au pilotage pour les responsables opérationnels qui peuvent grâce à eux cibler leurs actions prioritaires.

En période de crise, l'affirmation *cash is king* prend tout son sens et nécessite des évolutions dans les outils de gestion, tant sur le fond que sur la forme. En période de croissance économique, les entreprises font la part belle dans leur *reporting* aux indicateurs axés sur le développement et la rentabilité des activités. Le suivi des coûts et les programmes de réduction de coûts mis en œuvre dans les entreprises ont pour double objectif d'augmenter le résultat et de conforter une situation de trésorerie dépendante des encaissements (liés au chiffre d'affaires et subissant parfois de plein fouet la crise) et des décaissements liés aux coûts. Nous avons pu observer dans des groupes tels qu'Alstom (programmes *Quality Focus* et *Cash For Growth* la complémentarité de ces deux approches). Plus récemment dans un grand groupe industriel de rayonnement mondial, création de valeur et *free cash flow* ont été au cœur des priorités économiques pour affronter la crise économique sévère consécutive à la crise des *subprimes*.

Dans le contexte actuel, la préoccupation majeure des entreprises est la trésorerie, le *cash*. Cette priorité nouvelle nécessite une adaptation du *reporting* et des outils de gestion pour mettre la trésorerie au centre des données transmises et des indicateurs mis sous contrôle. La trésorerie doit bien sûr faire partie des éléments suivis et analysés, mais ce sont aussi toutes les informations qui permettent d'anticiper son évolution qui doivent faire aujourd'hui l'objet d'un suivi et d'une analyse. Le contrôle de gestion complète les tableaux de bord transmis aux

responsables avec des données telles que des informations sur le marché, la réglementation, la solvabilité de certains clients ou fournisseurs. Sa connaissance de l'entreprise lui permet de sélectionner les données idoines.

Autre évolution, telle que celle que nous avons observée chez un acteur de l'industrie aéronautique : des contrôleurs de gestion ont un poste uniquement dédié aux suivis de programmes de réduction de coûts : ils se doivent de formaliser les objectifs à atteindre (fixés par la direction), établir les indicateurs de suivi des coûts et des éléments qui permettent d'interpréter ou d'anticiper les évolutions sur les coûts : plans d'actions correctives ou éléments relatifs à l'environnement. Il s'agit de mettre sous contrôle les programmes de réduction de coûts.

Figure 4.2 – La mise sous contrôle

PRÉVOIR

NORME PRÉVISIONS
OBJECTIFS
(1)

AGIR

Évaluation actions
correctives
(3)

MESURER

Systèmes
d'information
(2)

Le contrôleur de gestion diffuse auprès des opérationnels concernés les tableaux de bord sur les coûts et les plans d'actions en cours. Il a un rôle d'animateur : il organise des réunions pour discuter des tableaux de bord et adapte la fréquence de diffusion aux besoins des opérationnels. C'est le cas dans le groupe Kraft où chaque semaine sont discutés les principaux résultats tant au niveau des coûts d'achat (et des cours matières et devises qui les sous-tendent) que des opérations marketing. Quels sont les volumes de vente induits par une publicité ? Quel est le taux de retour d'un mailing ? Quel est l'impact d'une opération de « couponing » sur la notoriété du groupe ? Autant de questions auxquelles le contrôleur de gestion peut apporter quelques éléments factuels de réponse au travers des indicateurs qui sont commentés en réunion.

Le contrôleur de gestion doit assurer une remontée de plus en plus rapide des informations vers la direction. Il est, dans certains secteurs, primordial, voire vital d'avoir les données très tôt au moment des clôtures mensuelles. Avoir une approche du résultat avant la fin du mois permet à l'entreprise de mettre en place des

actions correctives opérationnelles dès le premier jour du mois suivant : cette pro-activité se traduit par des actions pour développer le chiffre d'affaires et diminuer les coûts. C'est le cas dans les groupes agroalimentaires qui travaillent avec la grande distribution et ont parfois à répondre à une sollicitation des enseignes pour une opération promotionnelle ou une publicité en magasin : il leur faut alors donner une réponse avant les concurrents s'ils veulent bénéficier de l'opération. Dans ce secteur, il est parfois demandé au contrôle de gestion de « sortir » les chiffres avant la fin du mois. C'est possible si les coûts sont connus et scindés en coûts fixes et variables : ces derniers dépendant du niveau d'activité, il suffit de connaître l'activité pour les anticiper. D'autre part, les marges sont souvent calculées au centime près, ce qui implique bien la nécessité de définir des programmes de réduction des coûts. C'est aussi le cas à la SNCF où les contrôleurs de gestion ont mis en place il y a quelques années le principe du résultat « flash ».

Enrichir les méthodes du contrôle de gestion

Le contrôleur de gestion doit faire évoluer ses méthodes. Ses priorités sont aujourd'hui au nombre de trois : s'approprier la « primauté » de la trésorerie sur le résultat, enrichir les calculs de retour sur investissement et adapter en permanence les systèmes d'information.

La trésorerie

La situation de l'entreprise en matière de trésorerie est aujourd'hui l'élément primordial qui impacte la périodicité d'actualisation des prévisions. Jusqu'ici, la fréquence d'actualisation des prévisions était déterminée par rapport à la nécessité de cibler le résultat (qui doit être le plus proche possible des prévisions budgétaires). C'est aujourd'hui le risque d'avoir des problèmes de trésorerie qui incite l'entreprise à refaire des prévisions plus fréquentes. Plus la trésorerie est fragile et peut pâtir d'une évolution d'un élément d'exploitation (retard dans l'encaissement d'une créance, paiement de fournisseurs trop rapidement ou d'une seule traite), plus il est important de formaliser fréquemment des prévisions. L'objectif n'est pas tant d'assurer un niveau de marge que d'anticiper les soldes de trésorerie.

Le contrôleur de gestion se focalisait avant tout sur le suivi du résultat et doit aujourd'hui se préoccuper de la trésorerie et du *free cash flow* en particulier. Au-delà de la prévision du chiffre, c'est surtout la nécessité de faire comprendre aux opérationnels qu'ils ont un impact direct sur la trésorerie.

Cette nouvelle donne entraîne une évolution de la méthode de prévision de trésorerie. Jusqu'alors, le contrôleur de gestion organisait un processus budgétaire au cours duquel les budgets d'exploitation alimentaient le budget de trésorerie. Les prévisions de trésorerie, pour gagner en fiabilité, se doivent d'intégrer les élé-

ments bilantiels comme l'encaissement effectif de créances clients, le décaissement des sommes dues aux fournisseurs ainsi que l'ensemble des flux de trésorerie « hors exploitation » : décaissements liés à des litiges, des opérations de restructuration, des versements de dividendes, etc., le contrôleur de gestion doit opérer des simulations avec différents scénarios au niveau de la trésorerie, comme il le faisait au niveau du résultat, avec une hypothèse favorable, une moyenne (la plus probable) et une défavorable.

Les investissements

Le contrôleur de gestion est en charge du calcul de retour sur investissements demandés par les opérationnels. Les calculs classiques de *pay-back*, valeur actuelle nette et taux de rendement interne se doivent d'être complétés par des critères complémentaires :

- l'échéancier des besoins de financement et de génération des flux de trésorerie des projets (courbes de *cash*) ;
- la sensibilité des flux de trésorerie attendus par rapport à l'environnement et après prise en compte du risque.

Il s'agit de donner une aide supplémentaire à la sélection des projets d'investissement : au-delà de la rentabilité du projet, c'est sa moindre sensibilité quant aux risques d'incertitude économique qui va aider à choisir un projet.

Le contrôleur de gestion doit s'assurer qu'il existe une procédure pour gérer les investissements avec notamment la typologie des projets : le choix s'oriente assez naturellement vers ceux qui permettent de réduire les coûts, d'augmenter la productivité. Et c'est aussi une meilleure utilisation de l'enveloppe budgétaire dédiée aux investissements qui est assurée par cette évolution des méthodes de travail.

Les systèmes d'information

Dans certains secteurs, le contrôleur de gestion doit devenir maîtrise d'ouvrage et acteur de l'évolution du système d'information de gestion. Le contrôleur de gestion se doit d'être assez proche des opérationnels afin d'être informés de toute évolution de système demandé par ces derniers. Ainsi dans un groupe de téléphonie mobile, l'objectif consiste à être impliqué dans la rédaction des cahiers des charges, de compléter l'expression des besoins en intégrant ses propres impératifs. Travailler en amont des systèmes d'information permet d'assurer la meilleure complétude des données à la fois pour le contrôle de gestion et pour la direction. Il est alors possible de réduire les délais de sortie des chiffres qui sont utiles pour une information externe et interne. Pour ce dernier volet, c'est le suivi des marges et donc des coûts qui est mis en avant.

Développer l'accompagnement des opérationnels

Dans un contexte de crise, le contrôle de gestion se doit de développer l'accompagnement des opérationnels notamment pour le suivi du besoin en fonds de roulement (BFR) qui est un levier majeur sur la trésorerie souvent négligé par les opérationnels.

Le contrôleur de gestion fournit des informations sur les composantes du BFR, exprimées en termes de jours de stocks (D2I : *Days In Inventory*), délais moyens de règlement des clients (DSO : *Days of Sales Outstanding*) et des fournisseurs. Son rôle est de diffuser les informations et de rédiger des procédures pour optimiser ou sécuriser la gestion du BFR.

La diffusion d'éléments de *benchmarking* interne permet de diminuer les coûts car les opérationnels ont alors des étalons de mesure internes afin d'apprécier leur performance.

C'est le cas sur des coûts de production. Il est possible de comparer le coût sortie usine d'un produit fabriqué sur deux sites : le contrôle de gestion dispose du détail des coûts de revient. Dans la mesure où la direction de l'entreprise soutient des pratiques de *benchmarking* interne, le contrôleur de gestion peut alors fournir une information détaillée aux différents sites de production concernés, expliciter le calcul et animer des réunions au cours desquelles les échanges contribuent à définir des axes de progrès pour optimiser les coûts de production.

Enfin au niveau frais généraux, frais de structure, le recours à des *benchmarkings* externes est souvent utilisé. Ainsi, depuis trente ans, les études et enquêtes frais généraux sont attendues des entreprises et cabinets de conseil qui y voient une source précieuse d'informations pour mener des opérations de réduction de coûts. Le même phénomène est observé sur l'enquête réalisée en partenariat avec l'Académie sur la fonction comptable.

Le contrôle de gestion a un rôle de courroie de transmission entre la direction et les opérationnels sur le terrain. Il assure le suivi des coûts à tous les niveaux avec un détail et une fréquence de diffusion qui augmente au fur et à mesure que l'on se rapproche du terrain.

Comme le synthétise la figure 4.3, les coûts sont présentés scindés par division ou *business unit* au niveau stratégique et détaillés par produit au niveau du terrain. Le contrôleur de gestion dans les industries de *process* doit calculer les coûts standard prévisionnels qui servent de base de comparaison aux coûts réels. Le calcul et l'analyse des écarts opérés par le contrôleur de gestion et les opérationnels ont pour but de déterminer la cause de l'écart, de mettre en œuvre des actions correctives et de réduire les coûts. Le contrôle budgétaire est un élément fort de la valeur ajoutée du contrôle de gestion.

À chacun des trois niveaux, le contrôleur de gestion accompagne ses interlocuteurs opérationnels et leur fournit une vision transverse qui éclaire l'analyse des coûts.

Figure 4.3 – Les trois niveaux de la mise sous contrôle des coûts

- Premier niveau -
CONTRÔLE DE GESTION STRATÉGIQUE
Prévisions, objectifs stratégiques, plans, budgets pluriannuels, comptes pluriannuels (1)
Réorientations plans glissants (3)
Suivi des coûts détaillés par destination : divisions ou BU (2)

- Deuxième niveau -
CONTRÔLE DE GESTION
Objectifs de performance Plans d'action, budgets Comptes annuels (1)
Évaluations Actions correctives (3)
Suivis mensuels des coûts détaillés par sections analytiques (2)

- Troisième niveau -
CONTRÔLE DE GESTION EXPLOITATION
Coûts standard (1)
Actions correctives (3)
Calcul de coûts réels détaillés par produits (2)

Animer des formations

La plupart des entreprises veulent développer leur culture économique. Cela passe par la sensibilisation des opérationnels aux fondamentaux de l'économie d'entreprise. Il est essentiel de donner aux opérationnels des clés de lecture sur les documents financiers, bilan et compte de résultat mais aussi de leur permettre de cerner leurs contributions à la performance économique de l'entreprise en termes de profitabilité, de création de valeur ou encore contribution au *free cash flow*.

Dans différents secteurs, industrie ou services, le contrôle de gestion doit assurer l'animation des formations aux opérationnels. Il présente alors les documents financiers de l'entreprise, explicite le vocabulaire utilisé dans l'entreprise et donne des notions sur les coûts, montre où sont les enjeux financiers. Dans le groupe Safran, les contrôleurs de gestion, formés aux méthodes d'animation de stages, déploient une formation d'une demi-journée auprès de l'ensemble des managers

opérationnels. C'est pour eux l'opportunité de transmettre des notions économiques aux responsables opérationnels avec lesquels ils bâtissent les budgets, de les sensibiliser aux chiffres clés et coûts les plus importants, là où il faut agir. Les

Figure 4.4 – De la formation à l'action

illustrations concrètes apportées par les contrôleurs de gestion aident les opérationnels à faire le lien entre leurs actions et leurs impacts financiers. C'est aussi pour les contrôleurs de gestion l'opportunité de se faire connaître et de se rapprocher des responsables opérationnels.

La formation prend plusieurs formes allant des apports illustrés de cas pratiques et d'exemples durant le présentiel en salle à un accompagnement au quotidien qui aide les opérationnels à sélectionner les actions pour optimiser les coûts (fig. 4.4). Dans le groupe Glaxo, Smith Kline a mis en place des actions de formation en deux temps animées par leurs contrôleurs de gestion. Le premier module est destiné à donner des clés de lecture aux opérationnels sur les documents financiers internes au groupe et externes ; le second module veut développer les bonnes pratiques pour bâtir son budget et utiliser des outils d'aide à la décision favorisant les analyses sur différents postes de coûts opérationnels ou liés à des projets d'investissement.

Au-delà de la formation délivrée, c'est un accompagnement opérationnel qui permet de déployer les programmes de réduction des coûts.

Conclusion

La réduction des coûts est un enjeu majeur ces dernières années pour résister dans un contexte économique difficile et lutter contre des nouvelles formes de concurrence. Différents travaux menés sur le sujet tendent à montrer que ces programmes sont généralement attendus et très favorablement accueillis par l'ensemble de la communauté financière (Deville *et al.*, 2005). Pour se conformer aux attentes sociales de leur environnement, les dirigeants peuvent ainsi être tentés de mettre en place des structures de gouvernance et des modes de gestion susceptibles de satisfaire aux exigences de leurs actionnaires (Westphal et Zajac, 1998). Le contenu des programmes repose alors sur la combinaison de rationalisation d'actifs et de diminution des dépenses. En interne, les conséquences sur le contrôle de gestion consistent en une évolution du système sur quatre axes : les outils de gestion, les méthodes du contrôle de gestion, l'accompagnement des opérationnels et la formation à la culture économique.

Toutefois, en focalisant l'attention de l'organisation tout entière sur des objectifs de réduction des coûts à court terme et en mettant en place des systèmes de contrôle qui vont dans ce sens, les programmes de réduction des coûts ne peuvent être envisagés que comme des dispositifs transitoires. À plus long terme, concilier réduction des coûts et croissance, exploiter au mieux les ressources existantes tout en poursuivant l'exploration de nouveaux modes de revenu, en bref, devenir ambidextre (Soulerot, 2008) demeurent un enjeu crucial et un défi pour le contrôle de gestion.

Sur le terrain, le contrôleur de gestion adapte à la fois ses outils et méthodes afin de donner une meilleure visibilité aux responsables. Il développe un accompagnement opérationnel qui lui permet de mieux connaître ses interlocuteurs opérationnels et développe un système de gestion adapté à ses clients internes. Son nouveau rôle de formateur interne favorise le développement de la culture économique, est aussi un formidable vecteur pour se faire mieux connaître et concrétise un des leviers de réduction des coûts.

Marion Soulerot, ESCE
Martine Trabelsi, consultante, Cegos.

Chapitre 5

Le contrôle de gestion socio-économique : convertir les coûts cachés en performance durable

Le contrôle de gestion socio-économique (CDGSE) présente l'originalité d'être une méthode globale de contrôle de gestion développée par un laboratoire de recherche, l'Iséor[1], au travers des recherches-interventions menées au sein de mille deux cents entreprises et organisations de trente-quatre pays différents. La méthodologie vise à mesurer et développer la performance durable des entreprises et des organisations en conciliant les dimensions économiques et les dimensions sociales. Elle s'appuie sur la méthode des coûts cachés qui est un exemple plutôt rare de méthode française de calcul des coûts exportée à l'international (Savall, 1974, 1975 ; Cappelletti, 2005, 2006 ; Savall, Zardet, 1987, 2008).

Dans une première partie, Laurent Cappelletti présente l'architecture et le positionnement de la méthodologie. Dans une seconde partie, Pascal Levieux présente des cas d'application de la méthodologie avec un éclairage porté sur ses apports les plus concrets et innovants pour le contrôle de gestion.

Positionnement et architecture du contrôle de gestion socio-économique

Le CDGSE repose sur trois axes mobilisés de façon continue dans une organisation : un axe d'outils de contrôle de gestion, un axe de processus de changement et un axe politique et stratégique (figure 5.1).

1. Institut de socio-économie des entreprises et organisations, laboratoire de recherches en gestion associé à l'IAE de Lyon, université Jean-Moulin Lyon-III.

Figure 5.1 – Modèle du contrôle de gestion socio-économique

Source : © Iséor

Un contrôle de gestion durable conciliant l'économique et le social

Depuis 1974, le CDGSE a été implanté au sein de grandes entreprises privées (Brioche Pasquier, Général de Protection…), des organisations publiques (Le Forem : ANPE Belge, Urssaf de Lyon…), et des petites et moyennes entreprises de l'industrie et des services (professions libérales réglementées : notaires, experts-comptables, avocats… ; institut Paul-Bocuse…). La méthodologie repose sur des principes et une organisation particulière pour atteindre son objectif de mesure et de développement de la performance socio-économique.

Les principes fondamentaux du contrôle de gestion socio-économique

Le CDGSE repose sur trois principes fondamentaux qui le distinguent d'autres méthodes globales de contrôle de gestion telles que le *lean management*, *six sygma* ou le *balanced scorecard* (Savall et Zardet, 1992 ; Cappelletti, 2006) :

Il est élaboré au travers des recherches-interventions fondées sur l'observation des pratiques concrètes de contrôle de gestion. Le CDGSE est donc une méthode applicable reposant sur des principes d'intention scientifique.

Il repose sur l'hypothèse que la performance durable d'une entreprise dépend à la fois de sa performance sociale, c'est-à-dire la satisfaction des salariés et des parties prenantes, et de sa performance économique. C'est pourquoi sa conception vise avant tout à stimuler le dialogue professionnel entre les acteurs.

Il repose sur la méthode des coûts cachés qui évalue les conséquences économiques des dysfonctionnements d'organisation (absentéisme, rotation du personnel, défauts de qualité…), lesquelles sont généralement masquées par les systèmes d'information comptables traditionnels.

Une conception décentralisée ET synchronisée du contrôle de gestion

La durée moyenne d'implantation du CDGSE est de huit mois dans les entreprises de moins de cent salariés, et de douze mois au-delà (Savall et Zardet, 2008 ; Cappelletti, 2008). Son organisation repose sur le principe de « décentralisation synchronisée » qui signifie que tous les managers utilisent ses outils (principe de décentralisation) avec l'assistance du contrôleur de gestion, lui-même piloté par la direction de l'entreprise (principe de synchronisation). Chaque manager de l'entreprise est impliqué dans ce système de contrôle de gestion dont le slogan directeur pourrait être « Tous contrôleurs de gestion ».

La conception du CDGSE le positionne dans la famille du *management control* qu'incarnent par exemple les travaux de Robert Simons (2000) sur le pilotage de la performance ou ceux de Robert Kaplan et David Norton (2004) sur la conversion des actifs immatériels en résultats concrets. Le *management control* vise à doter l'entreprise d'un système de contrôle pour mesurer les performances et décliner la stratégie en orientant les comportements au moyen d'outils appropriés. Le CDGSE s'écarte néanmoins des travaux de Simons en proposant ses propres outils, et de ceux de Kaplan en proposant un contrôle de gestion instrumenté – avec l'axe outil – mais également processuel et politique – avec les axes processus et politique – ce qui est moins étudié par Kaplan. D'autre part, le CDGSE cherche à dépasser l'écueil de certaines méthodes de réduction des coûts, comme le *lean management*, *six sygma* ou le *downsizing*, qui peuvent conduire à un « rétrécissement » de l'activité et à un manque de négociation entre les acteurs. Le CDGSE cherche à améliorer la capacité de survie-développement d'une organisation en réduisant ses coûts pour dégager des ressources qui vont financer des développements de l'activité. Enfin, au regard d'autres méthodes de management des coûts qui s'appuient sur les systèmes comptables traditionnels, comme la méthode ABC/ABM ou la méthode UVA, le CDGSE mobilise la méthode extra-comptable des coûts cachés. Il considère en effet que les systèmes comptables traditionnels laissent dans l'ombre une part importante des coûts et des gains engendrés par les activités humaines (Cappelletti, 2005, 2006).

La spirale progressive du contrôle de gestion socio-économique

Le CDGSE mobilise une dimension politique pour susciter l'engagement de la direction de l'entreprise, une dimension instrumentale pour incarner le contrôle de gestion dans des outils, et une dimension processuelle pour stimuler la résolution des problèmes. C'est pourquoi, il s'appuie sur trois axes – politique, processus et outils – pour créer une spirale progressive d'améliorations socio-économiques (Savall et Zardet, 1992, 2008).

L'axe politique du contrôle de gestion socio-économique

L'axe politique du CDGSE vise à stimuler les décisions politiques et stratégiques de la direction de l'entreprise concernant le contrôle de gestion et la négociation de ses objectifs avec les acteurs concernés. Pour cela un groupe de pilotage se réunit périodiquement impliquant des représentants de la direction de l'entreprise et le contrôleur de gestion. Les décisions de l'équipe de direction donnent un sens à l'utilisation des outils et un cadre aux actions mises en œuvre pour réduire les dysfonctionnements et les coûts qu'ils engendrent. En pratique, un groupe de pilotage socio-économique, outre le contrôleur de gestion, rassemble le directeur général assisté de deux à trois cadres directeurs, tels que le directeur des ressources humaines et le directeur financier. Le groupe de pilotage définit le cahier des charges du contrôleur de gestion et intervient si nécessaire pour aider le contrôleur de gestion à réduire des résistances, par exemple en instaurant un dialogue avec des managers qui n'utilisent pas les outils (Cappelletti, 2008).

L'axe processus du contrôle de gestion socio-économique

Cet axe confère au contrôle de gestion une dynamique de résolution de problèmes. Il se compose de quatre étapes : diagnostic socio-économique, groupe de projet, mise en œuvre de solutions d'amélioration et évaluation (Savall et Zardet, 1992, 1987, 2008).

Le diagnostic des dysfonctionnements et des coûts cachés

Le diagnostic socio-économique porte sur les dysfonctionnements qui perturbent les acteurs d'un micro-espace qui est un espace de travail hiérarchisé comme une équipe, un département, un site… Le diagnostic est réalisé par le contrôleur de gestion puis sert de plateforme de travail au groupe de projet chargé de définir des solutions d'amélioration. Trois modules composent le diagnostic : un module qualitatif, un module financier, et un module de présentation des résultats appelé « effet-miroir ».

Le module qualitatif du diagnostic

Les dysfonctionnements sont identifiés lors d'entretiens qualitatifs avec l'encadrement et au moins 30 % du personnel du micro-espace diagnostiqué. Ils sont repérés dans six thèmes qui constituent des variables explicatives du fonctionnement :

- les conditions de travail (locaux, ambiance de travail, matériels…) ;
- l'organisation du travail (répartition des missions et des fonctions, règles et procédures, organigramme, régulation de l'absentéisme…) ;
- la communication-coordination-concertation (dispositifs de communication, transmission des informations…) ;

- la gestion du temps (planification et programmation des activités, travail dans l'urgence, gestion des délais…) ;
- la formation intégrée (qualité des formations, gestion des compétences…) ;
- la mise en œuvre stratégique (pertinence de la stratégie, qualité de la mise en œuvre stratégique…).

Le module financier du diagnostic

Le calcul des coûts cachés suit un modèle général de calcul présenté sur le tableau 5.1. Pour les calculer, de nouveaux entretiens, cette fois quantitatifs et financiers, sont menés auprès de l'encadrement du micro-espace diagnostiqué. Ces entretiens consistent d'abord à repérer la cause des dysfonctionnements au moyen de cinq indicateurs :

- l'absentéisme ;
- les accidents du travail ;
- la rotation du personnel ;
- les défauts de qualité ;
- les écarts de productivité directe (sous-productivité directe ou la sous-efficacité).

Tableau 5.1 – Modèle général de calcul des coûts cachés

	Sur-salaires	Sur-temps	Sur-consommations	Non-productions	Non-création de potentiel	Risques
Absentéisme						
Accident du travail						
Rotation du personnel						
Défauts de qualité						
Écarts de productivité directe						

© Iséor

Puis les coûts cachés sont évalués au travers le coût des conséquences des dysfonctionnements appelées « actes de régulation ». L'évaluation se fait au moyen de six composants :

- les surconsommations qui correspondent à des biens ou des services consommés en excès ;

- les sursalaires qui sont utilisés lorsqu'une activité est réalisée par une personne titulaire d'une fonction mieux rémunérée que celle qui devrait l'assumer, ou lorsque des salaires sont versés à des personnes absentes.
- les surtemps qui correspondent à des activités de régulation qui prennent du temps supplémentaire ;
- les non-productions qui surviennent en cas d'absence d'activité ou d'un arrêt de travail ;
- les non-créations de potentiel et les risques qui correspondent à des régulations futures (non-créations de potentiel) ou probables (risques).

Les régulations des dysfonctionnements sont de deux types : les activités humaines (surtemps et non-productions) et les consommations de biens ou services (sursalaires, surconsommations, non-créations de potentiel et risques). Les temps humains sont valorisés à la contribution horaire à la valeur ajoutée sur coût variable (CHVACV) qui est égale au rapport de la marge sur coûts variables sur le nombre d'heures de travail attendu. La marge sur coût variable est égale à la différence entre le chiffre d'affaires réalisé et les charges variables. Les consommations de biens ou services sont évaluées à partir des coûts effectifs des biens et des services (prix d'achat, taux horaire salarial…).

La présentation du diagnostic socio-économique

Une fois réalisé, le diagnostic est présenté par le contrôleur de gestion aux membres du micro-espace diagnostiqué dans une séance appelée « effet-miroir ». Les personnes interviewées valident par consensus les dysfonctionnements et les coûts cachés. Cette étape est cruciale dans la mise en œuvre du CDGSE, puisque les résistances des acteurs aux actions du contrôle de gestion résultent souvent d'un désaccord sur le diagnostic de la situation de gestion. La présentation du diagnostic est l'occasion d'un débat sur les dysfonctionnements, éclairé par le contrôleur de gestion (Cappelletti, 2006, 2008).

Le groupe de projet, la mise en œuvre des solutions et leur évaluation

Une fois validé, le diagnostic sert de plateforme de travail au groupe de projet socio-économique. Le rôle d'un groupe de projet est d'inventer des solutions pour réduire les dysfonctionnements identifiés. Le groupe de projet est animé par un chef de projet, généralement le responsable hiérarchique du micro-espace diagnostiqué, assisté du contrôleur de gestion. Techniquement, il se décompose de deux instances : un groupe restreint et un groupe plénier. Le groupe restreint comprend le chef de projet et un représentant de la direction. Le groupe plénier comprend le chef de projet, des membres de l'encadrement du micro-espace diagnostiqué et des micro-espaces à l'interface. Le groupe restreint s'informe de l'état d'avancement des travaux du groupe plénier et s'assure de la cohérence des

solutions par rapport à la stratégie de l'entreprise. Le groupe plénier propose des solutions et étudie leurs conséquences socio-économiques. Une fois mises en œuvre, les solutions sont évaluées par le contrôleur de gestion pour mesurer la réduction des dysfonctionnements et des coûts cachés. Cette évaluation est essentielle, car elle confirme, ou infirme, la pertinence des solutions et la capacité du contrôle de gestion à créer de la valeur (Savall, Zardet, 1987, 2008 ; Cappelletti, 2008).

L'axe outils du contrôle de gestion socio-économique

Les outils du CDGSE sont utilisés par tous les managers de l'entreprise. Ils sont diffusés au travers des séances de formation animées par le contrôleur de gestion. Six outils structurent le CDGSE : la gestion du temps, la grille de compétences, le plan d'actions stratégiques internes et externes, le plan d'actions prioritaires, le contrat d'activité périodiquement négociable, le tableau de bord de pilotage (Savall, Zardet, 1992, 2008).

La gestion du temps

- L'outil est un ensemble cohérent d'instrumentation de la gestion du temps pour améliorer la planification et la programmation des activités ;
- la grille de compétences : l'outil sert à évaluer les compétences disponibles dans une équipe. Il permet de repérer, pour y remédier, les opérations vulnérables d'une équipe, c'est-à-dire celles réalisées par des personnes insuffisamment compétentes ou en nombre insuffisant ;
- le plan d'actions stratégiques internes et externes : il s'agit d'un outil de formalisation de la stratégie tourné aussi bien vers des cibles externes (le couple produits-marchés, les clients, les fournisseurs…) que vers des cibles internes (les investissements matériels et immatériels, l'adéquation formation-emploi…). Il est réactualisé chaque année pour une projection stratégique de trois à cinq ans ;
- le plan d'actions prioritaires : l'outil est l'inventaire réactualisé semestriellement des actions prioritaires à réaliser par les équipes pour atteindre les objectifs stratégiques. Il sert aussi à piloter les actions d'amélioration définies en groupe de projet, qui peuvent être insérées dans les plans d'actions prioritaires des équipes concernées ;
- le contrat d'activité périodiquement négociable : l'outil concerne toutes les personnes de l'organisation en déclinant les plans d'actions prioritaires au niveau des individus. Il formalise les objectifs individualisés et les moyens mis à disposition pour les atteindre. Sa mise en place est faite au travers d'une concertation semestrielle entre chaque acteur et son supérieur hiérarchique. L'outil prévoit une rétribution économique individualisée en cas d'atteinte des objectifs ;

- le tableau de bord de pilotage : l'outil regroupe les indicateurs qualitatifs, quantitatifs et financiers utilisés par les managers pour piloter les personnes et les activités dans le sens des objectifs définis dans le plan d'actions stratégiques et les plans d'actions prioritaires.

Après cet exposé du cadre général d'utilisation du CDGSE, une bonne façon de comprendre comment les trois axes qui le structurent contribuent à la performance de l'entreprise et à la qualité du dialogue professionnel est d'en présenter quelques illustrations concrètes.

Cas d'application du contrôle de gestion socio-économique

Les cas d'application du CDGSE présentés dans la seconde partie illustrent quatre résultats de la méthodologie particulièrement intéressants pour le contrôle de gestion : une meilleure pédagogie des coûts, l'évaluation de la rentabilité des investissements immatériels, la contribution du contrôle de gestion au management des ressources humaines et les apports d'un pilotage socio-économique de la performance. Les cas choisis l'ont été pour souligner la variété d'application du CDGSE : une école d'hôtellerie et de restauration (90 personnes), un cabinet d'audit et d'expertise-comptable (60 personnes), une grande entreprise de transport public (1 400 personnes), une entreprise de fabrication de carton (500 personnes), une entreprise de surveillance et de conseil en sécurité (600 personnes).

Une meilleure pédagogie des coûts

Les évaluations de coûts cachés montrent qu'ils sont souvent très élevés, de l'ordre de 15 000 € par personne et par an, jusqu'à 55 000 € dans le cas d'entreprises industrielles. Le tableau 5.2 montre le cas d'une école d'hôtellerie et de restauration avec 31 000 € de coûts cachés par personne et par an.

Les coûts cachés sont assez facilement réductibles à hauteur de 50 % grâce à des outils et un processus adaptés. Aussi, le problème des coûts cachés n'est pas celui de leur existence, puisque les activités humaines en produisent naturellement. Ainsi le recrutement d'un nouveau salarié demande à celui-ci un temps d'apprentissage qui engendre une sous-efficacité temporaire. Le problème posé par les coûts cachés est celui de leur accumulation au fil du temps. Combien de dysfonctionnements existent dans les organisations depuis plusieurs mois, voire plusieurs années, sans que l'on s'en occupe ? Par exemple les réunions mal faites, les bugs informatiques récurrents, les pannes de photocopieurs, un niveau élevé d'absentéisme, etc. Or le fait même de mesurer les coûts cachés relève d'une pédagogie des coûts qui suscite dans l'entreprise une prise de conscience pour

Tableau 5.2 – Coûts cachés d'une école d'hôtellerie et de restauration (année 2006)

	Sur-salaires	Sur-temps	Sur-consommations	Non-productions	Non-création de potentiel	Risques	Total
Absentéisme	33 800 €	8 700 €	NE	3 100 €	NE	NE	45 600 €
Accident du travail	5 100 €	NE	NE	NE	NE	NE	5 100 €
Rotation du personnel	NE	47 900 €	300 €	53 600 €	NE	NE	101 800 €
Défauts de qualité	5 600 €	264 600 €	99 100 €	87 600 €	NE	NE	456 900 €
Écarts de productivité directe	49 400 €	648 000 €	116 400 €	144 000 €	NE	NE	957 800 €
Total	93 900 €	969 200 €	215 800 €	288 300 €	NE	NE	1 567 200 €
Soit 31 000 € par personne et par an (50 personnes en équivalent temps plein)							

© Iséor

réduire les dysfonctionnements. Le cas d'une étude similaire dans un cabinet d'expertise comptable a permis de calculer que 12 % des travaux effectués par les collaborateurs n'étaient pas facturés aux clients, soit 720 000 € pour un effectif de 60 personnes (12 000 € par personne et par an). Ce constat a déclenché une étude approfondie pour rechercher les causes :

- réponses aux demandes des clients avant même d'avoir pris le temps de formuler une offre ;
- difficultés internes et externes pour déterminer si la consultation est comprise ou non dans le contrat annuel ;
- mauvaise organisation de la mission en amont provoquant des surtemps.

Les actions correctives ont consisté à mettre en œuvre très rapidement les processus suivants :

- envoi d'un « bon d'intervention » ou devis pour toute consultation d'un client nécessitant une réponse écrite ;
- refonte des contrats ou lettres de mission en détaillant le plus possible le contenu et les modalités d'exécution de la mission ;
- mise en œuvre d'outils de planification des missions.

Un gain de 300 000 € de facturation annuelle supplémentaire a pu être ainsi réalisé (Levieux, 1999, 2006, 2009).

Au travers du CDGSE, la pédagogie des coûts est à la fois collective et individuelle. Au niveau collectif, la prise de conscience des coûts cachés entraîne une énergie de changement chez les acteurs qui favorise l'utilisation des outils et l'implication dans les groupes de projet. Au niveau individuel, chaque manager devient capable de chiffrer les coûts des dysfonctionnements perturbant son équipe et donc de mieux les traiter. Néanmoins, cette pédagogie des coûts est efficace sous deux réserves prévues par le CDGSE. En premier lieu, il convient que les salariés aient confiance dans la méthodologie, c'est-à-dire qu'ils soient convaincus que la méthode ne vise pas à évaluer les coûts pour les licencier, mais bien pour progresser. En second lieu, il convient que les salariés perçoivent un intéressement économique à la réduction des coûts cachés, ce que prévoit l'outil « Contrat d'activité périodiquement négociable ». Cet outil, en effet, prévoit un intéressement économique en cas d'atteinte d'objectifs visant à réduire les dysfonctionnements et les coûts cachés qu'ils engendrent (voir une illustration de l'outil dans les pages qui suivent).

L'évaluation de la rentabilité des investissements immatériels

Les contrôleurs de gestion, comme les managers, sont souvent démunis pour évaluer la rentabilité des investissements immatériels tels que la formation, le recrutement, ou des projets de réorganisation des équipes (Levieux, 2006, 2009). Pas pour chiffrer le coût de ces projets, mais pour en évaluer le gain : combien cela rapporte-t-il ? Or la méthode des coûts cachés permet d'évaluer les gains engendrés par un projet immatériel par le chiffrage de la réduction des dysfonctionnements et des coûts cachés qu'il provoque. L'évaluation peut se faire en amont du projet, de façon prévisionnelle, pour l'ajuster, puis en aval pour mesurer sa rentabilité effective. Prenons le cas d'un projet immatériel de réduction de l'absentéisme mené par une entreprise de transport public au sein d'un département technique.

Tableau 5.3 – Les coûts de l'absentéisme d'un département technique d'une grande entreprise de transport en commun

	Sursalaires	Surtemps	Surconsommations	Non-production	Total
Absentéisme (taux 17,3 %)	183 000 €	15 000 €	15 000 €	747 000 €	960 000 €

© Iséor

Les coûts cachés annuels de l'absentéisme s'élevaient à 960 000 € composés des montants suivants (tableau 5.3) :

- 183 000 € par an correspondant aux salaires versés aux absents par l'entreprise compte tenu des régimes sociaux en vigueur ;

- 15 000 € de surtemps correspondant à des actes de régulation supplémentaires réalisés par les présents en raison des absences ;
- 15 000 € de surconsommations en raison d'achats supplémentaires de services externes pour pallier les absences ;
- 747 000 € de non-production correspondant au travail des absents non pris en charge par les présents et laissés en suspens.

Pour ce département d'une centaine de personnes, les coûts cachés de l'absentéisme s'élevaient donc à environ 9 600 € par personne et par an (960 000 €/ 100 p.). Devant l'ampleur de ces montants, une balance socio-économique prévisionnelle a été réalisée comparant le coût d'un projet de réduction de l'absentéisme (coûts d'investissement plus coûts de fonctionnement) avec les gains attendus représentés par la fraction de réduction des coûts cachés envisagée. 200 000 € ont été prévus pour mener à bien le projet au travers des investissements en amélioration des conditions de travail et en temps supplémentaires passés par les managers avec les équipes pour organiser le travail, fixer des objectifs et encourager les personnes. Par comparaison avec le taux d'absentéisme d'autres organisations, la réduction réaliste du taux d'absentéisme et des coûts cachés a été estimée à 50 % soit une prévision de réduction des coûts cachés de 480 000 € environ à l'échelle du département étudié. Le projet a donc été lancé sur la prévision d'un gain net suffisamment large de 280 000 € (480 000 € – 200 000 €). Après un an de mise en œuvre du projet, sa rentabilité effective a été mesurée par le contrôle de gestion montrant une réduction de l'absentéisme d'environ 40 %, pour un coût du projet sensiblement égal à celui prévu, soit un gain net de 200 000 € environ pour une rentabilité effective de l'ordre de 100 %.

La contribution du contrôle de gestion au management des ressources humaines

Un résultat intéressant du CDGSE pour le contrôle de gestion est celui de sa contribution au management des ressources humaines au travers de son axe outils, et notamment l'outil contrat d'activité périodiquement négociable.

La connexion entre contrôle de gestion et évaluation des compétences

L'outil grille de compétences prévu dans le CDGSE permet à un manager de visualiser les compétences disponibles dans son équipe pour repérer des zones de vulnérabilité et les traiter en conséquence. L'exemple d'une grille de compétences d'une équipe de commerciaux d'une entreprise de fabrication de carton est présenté tableau 5.4.

Tableau 5.4 – Grille de compétences d'une équipe de production d'un fabricant de carton (extrait)

Acteur	Recevoir les clients dans le showroom	Décrire et promouvoir les qualités du carton	Répondre aux interrogations des clients	Rédiger le contrat de vente	Négocier le prix au taux de marge fixé	Gérer le portefeuille de clients acquis
LA	◪	■	◪	■	■	□
AD	■	■	■	■	■	□
ZB	◪	■	■	■	■	
DR	◪	■	◪	□	□	

■ : maîtrise satisfaisante de l'opération
◪ : manque de maîtrise de l'opération
□ : absence de pratique de l'opération mais connaissance des principes
– : pas de pratique de l'opération ni de formation théorique reçue
© Iséor

L'évaluation des compétences est faite par le chef des ventes avec l'assistance du contrôleur de gestion si nécessaire. La lecture de la grille se fait de façon verticale et horizontale. Au plan vertical, elle permet de repérer les opérations vulnérables sur lesquelles les compétences doivent être développées. C'est le cas de l'opération « Recevoir les clients dans le showroom » puisqu'un seul commercial « AD » est parfaitement compétent sur cette opération. C'est le cas également de l'opération « Gérer le portefeuille de clients acquis » ou aucun commercial n'est aujourd'hui compétent. Au plan horizontal, elle permet de repérer le degré de polyvalence d'un collaborateur et de discuter avec lui de sa progression possible. Par exemple, le commercial « AD » est très polyvalent puisqu'il maîtrise toutes les opérations sauf « Gérer le portefeuille de clients acquis ». En revanche DR est peu polyvalent puisqu'il ne maîtrise bien que l'opération « Décrire et promouvoir les qualités du carton ».

Ainsi, la mise en place de grilles de compétences au sein des équipes d'audit et d'expertise d'un cabinet d'expertise comptable s'est révélée être un outil primordial pour adapter chaque équipe à son portefeuille de clientèle. En effet, au sein de la profession comptable, nous constatons en une décennie une évolution de fonctions généralistes vers des fonctions spécifiques. Les collaborateurs ne sont plus des « hommes orchestres » mais des spécialistes de la tenue comptable, de la fiscalité, de l'audit, de la gestion sociale, etc. Ce bouleversement exige d'adapter de nombreux collaborateurs en cours de carrière professionnelle vers une segmentation par métiers, voire par marchés, des activités exercées par les cabinets d'expertise comptable. L'utilisation d'outils telle que la grille de compétences permet en particulier de piloter l'adaptation des cabinets d'expertise comptable à ce contexte nouveau, qui touche également d'autres secteurs d'activité en raison de la technicité croissante des processus industriels et de services (Levieux, 1999, 2006, 2009).

Une répartition plus sécurisée et équitable de la valeur créée

L'outil contrat d'activité périodiquement négociable du CDGSE permet également à cette méthodologie de contribuer au management des ressources humaines. Il permet une répartition de la valeur créée par le CDGSE de façon sécurisée, c'est-à-dire autofinancée, et équitable, en fonction des efforts fournis par chacun. L'exemple du contrat d'activité de managers formalisé dans un cabinet d'audit est présenté tableau 5.5.

Dans le cabinet pris en exemple, chaque manager négocie avec son supérieur hiérarchique (chef de département) au début de chaque semestre cinq objectifs déclinés de la stratégie du cabinet. Derrière chaque objectif se trouvent des dysfonctionnements et des coûts cachés qui seront réduits si ces objectifs sont atteints.

Tableau 5.5 – Contrat d'activité d'un manager d'un cabinet d'audit

Objectifs du semestre	Indicateurs	Étalonnage du niveau final à atteindre en fin de semestre			Moyens	Pourcentage de pondération
		3/3	2/3	1/3		
1. Vendre des missions d'audit (objectif assigné à tous les managers)	Chiffre d'affaires HT réalisé	100 K€	99 à 90 K€	89 à 80 K€	–	30 %
2. Développer le nombre de dossiers supervisés (objectif assigné à tous les managers)	Nombre de dossiers supervisés	Plus de 50	De 49 à 45	De 44 à 40	–	20 %
3. Développer l'animation de formations internes pour les auditeurs débutants	Nombre d'heures de formations internes assurées	40 heures	De 39 à 35 heures	De 34 à 30 heures	Assistance du département formation	20 %
4. Préparer à l'avance le séminaire interne IAS-IFRS 2010	Qualité de la préparation sur Power-Point	0 défaut	1 slide à corriger	2 slides à corriger	Assistance du département formation	10 %
5. Améliorer la qualité des reportings transmis au directeur de mission	Qualité des reportings	0 reporting erroné	–	–	Manuel qualité (chapitre reporting)	20 %

© Iséor

- Chaque objectif fait l'objet de la détermination d'un indicateur évaluant l'atteinte ou non de l'objectif.
- Puis les niveaux à atteindre par objectif sont définis : 3/3, 2/3 et 1/3. L'intérêt de ces niveaux est de ne pas démotiver le manager si, au cours du semestre, il se rend compte qu'il ne pourra pas atteindre le niveau 3/3. Il a encore des possibilités de valider le niveau à 2/3 ou 1/3.
- Puis les moyens sont négociés s'il y a lieu.
- Enfin, chaque objectif fait l'objet d'une pondération en pourcentage, le total des pondérations devant faire 100 %.
- Une fois l'outil renseigné, la formule de versement des incitations est mentionnée dans le contrat. Dans le cas de ce cabinet d'audit, le montant d'incitations en cas d'atteinte des objectifs à 3/3 est de 15 % du salaire brut mensuel sur le semestre payable le premier mois du semestre suivant, soit dans le cas du manager pris en exemple : 5 000 € bruts × 6 mois = 30 000 € × 15 % = 4 500 € à 3/3 (et donc 2/3 de 4 500 € en cas d'atteinte du contrat à 2/3, 1/3 de 4 500 € à 1/3, 0 à moins d'1/3).
- L'ensemble des principes du contrat d'objectifs est formalisé dans une charte validée par les associés du cabinet et qui s'applique à tous les salariés du cabinet *via* les responsables hiérarchiques. Il revient à chaque manager de s'assurer que le contrat d'objectifs qu'il négocie avec ses équipiers est largement autofinancé par la réduction des coûts cachés des dysfonctionnements traités par l'atteinte des objectifs, avec l'aide si nécessaire du contrôleur de gestion.
- Une copie de tous les contrats signés au début du semestre puis évalués en fin de semestre est adressée vers la DRH et le contrôle de gestion. Le contrôle de gestion audite régulièrement la qualité des contrats signés selon une méthode d'échantillonnage aléatoire pour s'assurer de leur fiabilité (détection des excès de complaisance ou d'une dureté excessive de l'évaluation).

Les apports d'un pilotage socio-économique de la performance

Un autre apport intéressant du CGSE pour le contrôle de gestion est celui d'inciter les managers à piloter la performance au moyen d'indicateurs socio-économiques, centrés à la fois sur la performance à court terme avec des indicateurs quantitatifs et financiers, mais aussi sur la performance à long terme avec des indicateurs qualitatifs. L'exemple du tableau de bord d'un directeur commercial d'une entreprise de surveillance et de conseil en sécurité est présenté tableau 5.6.

La nomenclature du tableau de bord de pilotage résulte des objectifs du plan d'actions prioritaires et du contrat d'activité du directeur commercial. Pour chaque objectif, des indicateurs qualitatifs, quantitatifs et financiers (QQFi) sont

Tableau 5.6 – Tableau de bord d'un directeur commercial d'une entreprise de surveillance et de conseil en sécurité (extrait)

Rubriques (nom et contenu)	Indicateurs		
	Qualitatifs	Quantitatifs	Financiers
1. Gestion du temps			
Planning général des opérations commerciales	X		
Affectation des opérations par collaborateurs	X		
Planning des rendez-vous commerciaux	X		
2. Résultats commerciaux			
Chiffre d'affaires (écart avec *n* – 1)			X
Nombre de rendez-vous réalisés (mois)		X	
3. Communication avec les clients			
Messages téléphoniques (clients à rappeler)	X		
Cartes de visite et plaquettes commerciales	X		
4. Processus de changement			
Liste des dysfonctionnements et des coûts cachés	X	X	X
Balance économique : recyclage des coûts en valeur ajoutée		X	X
Rotation du personnel commercial	X	X	X
5. Stratégie de l'entreprise			
Plan d'actions prioritaires budgétées du semestre en cours	X	X	X
Plan d'actions stratégiques internes et externes	X		
6. Communication avec les autres régions commerciales			
Liste des directeurs de régions (avec téléphone et courriel)	X		
Fiche de résolutions des réunions de direction commerciale	X		
7. Références juridiques et comptables			
Coefficient d'érosion (non-renouvellement d'abonnement)	X	X	X
Circuit de traitement du contrat commercial	X		
8. Gestion des compétences			
Grilles des compétences des directeurs d'agences	X		
Plan de formation intégrée de la région	X		

© Iséor

définis puis mesurés périodiquement pour assurer un pilotage efficace des résultats immédiats (court terme, formes quantitative et financière) et des créations de potentiel (long terme, forme qualitative). Par exemple, l'objectif de chiffre d'affaires du directeur commercial se traduit dans le tableau de bord de pilotage par le suivi de l'indicateur qualitatif « planning des commerciaux » (voir axe 1 « Gestion du temps ») et de l'indicateur quantitatif « Nombre de rendez-vous réalisés » (voir axe 2 « Résultats commerciaux ») dont le niveau annonce l'indicateur « Chiffre d'affaires » (voir axe 2).

Conclusion : vers un contrôle de gestion plus innovant, producteur de performances socio-économiques durables ?

En conclusion, il apparaît que l'intérêt majeur du contrôle de gestion socio-économique pour le contrôleur de gestion réside dans sa capacité à enrichir les compétences de ce dernier pour contribuer à l'innovation organisationnelle et à la création de valeur durable. Le CDGSE permet ainsi de déplacer le contrôle de gestion vers une position plus innovante pour l'organisation. En particulier, au travers de la méthodologie, le contrôleur de gestion peut déployer trois compétences qui sont parfois bridées : celle de méthodologue, c'est-à-dire de diffuseur d'outils et de méthodes vers les managers, notamment au travers de l'axe outils du CDGSE ; celle de thérapeute, c'est-à-dire de concepteur de solutions d'amélioration, notamment au travers de l'axe processus du CDGSE ; celle de médiateur, c'est-à-dire de facilitateur de dialogues professionnels, notamment au travers de l'axe politique du CDGSE.

Laurent Cappelletti, maître de conférences, IAE de Lyon, Iséor
Pascal Levieux, associé In Extenso, Groupe Deloitte.

PARTIE 2

INDICATEURS FINANCIERS ET NON FINANCIERS

Les années quatre-vingt-dix ont été marquées par le développement des indicateurs non financiers et des *balanced scorecard* (BSC). Il n'est pas sûr toutefois que ces problématiques étaient vraiment nouvelles, notamment en Europe. Elles ont toutefois ouvert des espaces de débats intéressants.

Éric Cauvin et Xavier Bouin nous montrent que malgré les avancées que semblaient constituer les BSC et les indicateurs non financiers, les managers continuent à utiliser largement les indicateurs financiers, voire les préfèrent. Les auteurs expliquent ce paradoxe en développant les bénéfices que les managers trouvent au final aux indicateurs financiers, plus orientés vers les finalités ultimes de l'entreprise.

Hélène Löning et Caroline Selmer continuent dans la même veine en développant les dangers et les limites des indicateurs non financiers auxquels on accorderait peut-être trop d'importance. Ils ne sont pas la solution tant attendue, même si leur utilisation produit des effets positifs pour les entreprises.

Enfin, Alain Schatt et François-Xavier Simon nous rappellent que les indicateurs doivent être alignés avec les rétributions financières pour produire des bénéfices pour leurs utilisateurs. Il s'agit alors d'un chantier capital du design d'un bon système de contrôle.

Chapitre 6

L'évaluation des performances : la préférence des managers en faveur des indicateurs financiers

Les travaux de recherche en matière d'évaluation des performances, ainsi que l'observation des meilleures pratiques montrent l'importance que revêtent les indicateurs non financiers dans la démarche (qualité des processus et des produits, satisfaction des clients, progrès du savoir-faire en organisation, par exemple). L'avènement du *balanced scorecard*[1] (Kaplan et Norton, 1996) et son succès dans les entreprises en constituent la preuve la plus probante.

Cela ne signifie pas que l'analyse des indicateurs financiers soit négligeable, ni que les investisseurs se soucient moins des résultats comptables. Mais dans un environnement caractérisé par des évolutions technologiques de plus en plus rapides et par le raccourcissement du cycle de vie des produits, marqué également par le rôle fondamental accordé maintenant au savoir et à d'autres actifs intangibles, les performances financières futures sont souvent mieux évaluées par des indicateurs non financiers que par des indicateurs financiers.

Le débat sur la nature des indicateurs de performance pourrait dès lors être clos si certaines études (Malina et Selto, 2001 ; Ittner *et al.*, 2003 ; Malina *et al.*, 2007), mais également certaines pratiques, ne soulignaient pas la préférence des managers en faveur des indicateurs financiers. En effet, ces derniers s'arrêtent souvent aux niveaux hiérarchiques décisionnels, sans qu'aucun lien avec les indicateurs non financiers, déployés à des niveaux opérationnels, soit recherché.

Dans une première partie, Éric Cauvin explore les raisons qui pourraient expliquer la dissonance qui existe entre le jugement et les attitudes des managers en matière d'évaluation des performances. Dans une seconde partie, Xavier Bouin développe les moyens de conjuguer les indicateurs financiers et non financiers de façon pertinente.

1. *Balanced scorecard* se traduit littéralement par « tableau de bord équilibré » (entre indicateurs financiers et indicateurs non financiers).

Réflexions sur la préférence des managers en faveur des indicateurs financiers

Les résultats financiers tiennent encore une place prépondérante dans l'évaluation des performances des entreprises. Aux États-Unis en particulier, peu de chercheurs et de praticiens ont remis en cause cette vision monolithique de la performance jusqu'au déclin de l'industrie américaine apparu au début des années quatre-vingt. Pourtant, de nombreuses entreprises françaises avaient depuis longtemps mis en place des tableaux de bord comprenant des indicateurs financiers et non financiers (Mendoza *et al.*, 2002). En dépit des pratiques observées dans les entreprises françaises, il aura fallu attendre les années quatre-vingt-dix pour que les recherches autour de l'utilisation d'indicateurs financiers et non financiers se développent au niveau international. Dixon *et al.* (1990) ont été parmi les premiers à s'interroger sur les meilleures pratiques en matière d'évaluation des performances, en reliant cette problématique à l'évolution de la stratégie des entreprises beaucoup plus centrée sur la création de valeur pour le client et pour laquelle le suivi des seuls indicateurs financiers semble insuffisant.

La plupart de ces recherches montrent que les faiblesses des systèmes d'évaluation des performances ne tiennent pas à l'usage exagéré des indicateurs financiers, mais plutôt à la difficulté de relier les mesures non financières aux performances financières. Le *balanced scorecard* tente d'ailleurs de répondre à cette problématique en liant la stratégie à long terme de l'entreprise avec les résultats opérationnels.

Importance relative des indicateurs de performance : la nature même des indicateurs financiers

En dépit du rôle central que tiennent les indicateurs non financiers dans les modèles d'évaluation des performances, plusieurs études ont montré que dans la réalité les managers tendaient à sous-estimer, voire à ignorer ces mesures. En effet, plusieurs recherches récentes (notamment Malina et Selto, 2001 ; Ittner *et al.*, 2003) se sont intéressées à l'utilisation des informations contenues dans les tableaux de bord dans le processus d'évaluation des performances. Elles montrent que des choix en faveur des indicateurs financiers sont très souvent opérés par les utilisateurs.

En 2001, Malina et Selto ont étudié la mise en œuvre d'un système d'évaluation des performances dans une entreprise industrielle multinationale. Ils ont montré que l'évaluation des managers qui combine des informations financières et non financières se révèle efficace dans le contrôle de la mise en œuvre de la stratégie d'une entreprise. Néanmoins les auteurs ont conclu que pour être un processus de contrôle efficace, l'évaluation devait être perçue comme précise, objective et

vérifiable. Des tensions et des conflits entre évaluateurs et évalués ont même pu être observés dès lors que les indicateurs de performance étaient considérés comme subjectifs. Dans ce cas, le poids relatif des différents indicateurs changea à tel point que le système d'évaluation apparut aux utilisateurs comme peu « équilibré » les conduisant à ignorer les indicateurs dont l'importance relative était la plus faible. Bien que le processus d'évaluation fut maintenu, il évolua dans le temps pour ne plus présenter que des informations financières. Les informations non financières furent en effet progressivement ignorées, et leur importance relative revue à la baisse.

En 2003, Ittner *et al.* ont montré que les directeurs régionaux d'une grande entreprise américaine de services financiers privilégiaient les indicateurs financiers dans l'évaluation de la performance des quatre-vingt-quinze directeurs de succursales. Des problèmes de subjectivité les conduisirent en effet à rejeter le système « équilibré » d'évaluation des performances qui comportait des indicateurs financiers et non financiers. Ils revinrent progressivement à un système conventionnel n'intégrant que des informations financières.

Ces travaux montrent que les utilisateurs de tableaux de bord institutionnalisés au sein de leur entreprise revendiquent leurs propres critères lorsqu'il s'agit d'évaluer la performance de leurs collaborateurs. Ils peuvent dès lors sous-estimer ou ignorer les indicateurs qu'ils perçoivent comme étant subjectifs ou de faible importance.

D'autres études ont tenté d'apporter un éclairage sur les facteurs qui expliquent le choix des managers en faveur des indicateurs financiers ou des indicateurs non financiers. Schiff et Hoffman (1996) ont ainsi montré que les indicateurs financiers sont privilégiés lorsque les managers évaluent la performance d'une unité dans l'entreprise, alors que les indicateurs non financiers sont préférés lorsqu'il s'agit d'évaluer la performance de leurs collaborateurs. Une autre étude a, par ailleurs, montré que les indicateurs non financiers sont surévalués lorsque l'objectif est d'apprécier la performance financière future (Luft et Shields, 2001). Plus récemment Cauvin *et al.* (2007) ont montré qu'un biais en faveur des indicateurs financiers existait dans l'attitude des managers vis-à-vis des critères comptables de pertinence, de fiabilité et de comparabilité des différents types d'indicateurs. En revanche, dans leur jugement, cette préférence n'est pas exercée. Au contraire, leur étude montre que les managers les plus expérimentés accordent plus d'importance aux mesures non financières. Leurs résultats peuvent expliquer les constats d'études antérieures (Malina et Selto, 2001 ; Ittner *et al.*, 2003) dans lesquelles les évaluateurs les plus expérimentés semblaient utiliser des indicateurs non financiers pour évaluer leurs collaborateurs même si ceux-ci sont généralement perçus comme moins pertinents, moins fiables, moins comparables et moins importants.

Ces résultats suggèrent également que la surcharge cognitive induite par l'analyse de différents indicateurs dans le processus complexe de l'évaluation des performances pourrait expliquer l'importance relative qu'accordent les managers aux indicateurs financiers par rapport aux indicateurs non financiers.

Importance relative des indicateurs de performance : la surcharge cognitive

Les systèmes d'évaluation des performances, comme le *balanced scorecard* par exemple, s'appuient trop souvent sur un grand nombre d'indicateurs, qu'ils soient financiers ou pas. Cela conduit l'utilisateur à ne sélectionner que ceux qui lui paraissent les plus explicites, ou avec lesquels il est le plus à l'aise, ou pire encore l'oblige à créer en marge son propre tableau de bord.

Se fondant sur les travaux de Lipe et Salterio (2000), plusieurs études expérimentales récentes ont été conduites sur l'utilisation du *balanced scorecard* dans l'évaluation de la performance des managers de différentes divisions d'une même entreprise. Lipe et Salterio ont en effet montré que les évaluateurs privilégient les indicateurs de performance communs aux divisions et ignorent les indicateurs qui leur sont uniques. Ils ont ainsi montré que la moitié des informations contenues dans le *balanced scorecard* étaient ignorées. En effet, le *balanced scorecard* implique généralement l'appréciation d'une vingtaine d'indicateurs[1] avant de porter un jugement holistique. Lipe et Salterio expliquent le biais en faveur des indicateurs communs en s'appuyant sur des travaux menés dans le domaine de la psychologie qui montrent que les évaluateurs cherchent à réduire la charge cognitive d'analyse des informations en ne sélectionnant que celles qui sont communes aux évalués. Ce comportement en faveur des indicateurs communs peut aussi s'appliquer aux indicateurs financiers. En effet, si les managers surévaluent les informations communes pour réduire la surcharge cognitive, un biais en faveur des informations financières s'explique probablement aussi par la même raison. Il a d'ailleurs été montré en psychologie que les décideurs identifient et privilégient les critères qu'ils considèrent comme les plus importants.

Dans la logique des travaux de Lipe et Salterio, des recherches ont été conduites sur les dispositifs permettant de lutter contre le biais en faveur des indicateurs communs. Ainsi, Dilla et Steinbart (2005) ont montré que la façon dont les indicateurs de performance étaient présentés (en utilisant des graphiques par exemple) ne réduisait pas le biais. En revanche, il pouvait être réduit, sans être complètement éliminé, par l'entraînement et l'effet d'expérience de leurs utilisateurs (Dilla et Steinbart 2005),

1. Les études citées proposent des *balanced scorecard* construits autour de seize à vingt-huit indicateurs.

par la communication sur l'importance stratégique que pouvaient revêtir les indicateurs uniques à une division de l'entreprise (Banker *et al.*, 2004), par l'attestation de la fiabilité des informations uniques (par les auditeurs par exemple) (Libby *et al.*, 2004), ou en décomposant le jugement holistique, et en adoptant dès lors une démarche analytique fondée sur l'analyse de chaque indicateur de performance réduisant ainsi la surcharge cognitive de l'évaluation (Roberts *et al.*, 2004).

En matière d'audit, de nombreuses études (Trotman et Wright 2000) ont examiné l'effet de l'ordre de présentation des informations[1] sur la prise de décisions. Ces études s'appuient généralement sur les travaux de psychologues (Anderson 1981, par exemple) qui expliquent l'effet de primauté dans des contextes similaires à ceux dans lesquels le *balanced scorecard* est utilisé. Ce phénomène repose sur les postulats suivants : d'une part l'information est analysée séquentiellement, et d'autre part l'attention est décroissante, ce qui implique une importance relative décroissante des informations analysées au fur et à mesure du processus. Ce dernier postulat de l'attention décroissante est d'ailleurs cohérent avec les travaux d'Halford *et al.* (2005) sur l'incapacité d'un être humain à se concentrer sur plus de quatre informations.

Se fondant sur ces travaux, Cauvin *et al.* (à paraître) ont montré que l'analyse séquentielle des informations et les limites cognitives de la capacité d'analyse des évaluateurs peuvent avoir des conséquences involontaires sur l'évaluation des performances dans laquelle plus de quatre indicateurs doivent être analysés pour parvenir à une évaluation globale. Dès lors, la première catégorie d'indicateurs présentée, selon qu'il s'agit des indicateurs financiers ou des indicateurs non financiers, a un plus grand impact sur l'évaluation que ne l'ont les informations présentées par la suite. Cet effet de primauté explique que l'attention décroissante des évaluateurs les conduit à sous-évaluer (voire ignorer) les indicateurs présentés au-delà des quatre premiers. Par ailleurs, l'étude montre que, toujours dans le but de réduire la charge cognitive, les évaluateurs vont préférer choisir des indicateurs qui sont généralement considérés comme les plus importants ou les plus représentatifs (le ROI par exemple).

LES RESPONSABILITÉS EN MATIÈRE DE PILOTAGE ET CHOIX DES INDICATEURS

Un développement déséquilibré car fondé sur la seule performance financière et un pilotage opérationnel obscur car non décliné en objectifs opérationnels constituent à la fois les causes et les conséquences de la préférence de nombre de managers pour les indicateurs financiers.

---

1. Ou effet de primauté.

Pour expliquer cela, on peut regretter le déploiement insuffisant de la stratégie par la direction générale, la formation et la communication insuffisantes des directions financières et du contrôle de gestion, l'absence d'un raisonnement systématique coût/bénéfice par les opérationnels et la difficulté des systèmes d'information à relier résultats opérationnels et résultats économiques. C'est autour de ces quatre niveaux de responsabilités que nous allons articuler notre présentation afin d'identifier les leviers d'un déploiement harmonieux de pilotage de la performance autour d'indicateurs financiers et non financiers.

La responsabilité des directions générales

David Norton, cofondateur avec Robert Kaplan du *balanced scorecard* aime à rappeler lors de ses conférences que si neuf entreprises sur dix ne mettent pas en œuvre leur stratégie, la dixième dispose de fait d'un véritable avantage concurrentiel. Les études montrent par ailleurs que 90 % des effectifs ignorent tout de la stratégie et ne peuvent donc pas l'appliquer. L'atteinte de la vision d'entreprise passe par la mise en œuvre d'une stratégie équilibrée. Bien sûr, la finalité de toute entreprise est sans doute d'optimiser résultat, trésorerie et rentabilité. Et les crises économiques sont là pour nous rappeler l'importance de la donne économique et particulièrement du *cash*. Mais est-il encore possible aujourd'hui de piloter avec, en perspectives, les seuls agrégats économiques ?

Il n'y a pas de performance économique durable sans satisfaction durable des partenaires commerciaux de l'entreprise, sans maîtrise des processus et le développement d'une organisation apprenante pour bénéficier à tout moment de ressources humaines compétentes et motivées. Chaque fois que nous avons eu l'occasion de faire travailler des équipes opérationnelles sur ces quatre perspectives du tableau de bord équilibré, nous avons pu apprécier leur adhésion à cette approche et leur capacité à établir les liens de causes à effets.

Le développement de la culture de l'entreprise autour de résultats financiers et non financiers, l'association d'un management par les résultats à un management par les moyens ainsi que l'anticipation sur les changements et progrès nécessaires pour maintenir la compétitivité de l'entreprise sont, avec la capacité à fédérer les collaborateurs autour d'un projet collectif et ambitieux, les principaux bénéfices d'une approche de type *balanced scorecard*.

Il faut sans doute trouver dans la faible propension des directions générales à communiquer leur stratégie l'origine de la scission encore forte entre indicateurs financiers et non financiers. Dans les PME où la stratégie est plus facilement partagée avec les équipes, indicateurs financiers et non financiers cohabitent plus harmonieusement pour une vision plus globale de la performance de l'entreprise.

La responsabilité des directions financières et du contrôle de gestion

Pour que tout finisse en euros et que tout finisse bien, il est de la responsabilité des directions financières de clarifier, traduire et déployer les objectifs financiers en objectifs opérationnels. Décloisonner fonction et performance financières constitue un enjeu majeur pour les organisations afin de donner du sens à la performance financière. Améliorer l'EVA™ (*Economic Value Added*) de 3 %, porter l'EBITDA (*Earning Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization*) de 30 % à 35 % du chiffre d'affaires ou encore optimiser les capitaux employés ne mobiliseront les équipes opérationnelles que si elles peuvent s'approprier cet objectif comme un objectif opérationnel. C'est-à-dire qu'elles pourront le traduire en actions opérationnelles.

Montrer à chacun comment il participe à la formation du résultat et lui permettre par conséquent d'identifier ses leviers est, sans doute, la première fonction du contrôleur de gestion, dont la mission aujourd'hui, n'est pas tant de faire le contrôle de gestion de l'entreprise, que d'animer celui-ci, tout comme le responsable assurance qualité est l'animateur du système qualité. Former et communiquer doivent être les deux priorités du contrôleur de gestion de façon à acculturer les fonctions opérationnelles et leur donner les moyens d'être des acteurs économiques éclairés. Le succès des formations de type finance pour non financiers au sein des entreprises est là pour en témoigner.

Lors de l'une de nos interventions, les opérationnels, après une courte formation, ont identifié et positionné sur l'arbre de création de valeur[1] cent quarante et une idées différentes pour améliorer la rentabilité de l'entreprise. Après l'évaluation de ces idées en termes de coût/bénéfice attendus et de facilité de mise en œuvre, seules trois d'entre elles n'ont pas été retenues. Ces résultats sont là pour prouver que les entreprises disposent d'une richesse incroyable au sein de leurs équipes pour améliorer leur performance.

Là où le management, aussi performant soit-il, est en butée pour tirer les résultats vers le haut, la formation et la sollicitation des équipes pour identifier les leviers de la performance s'avèrent une stratégie très payante et, non seulement en matière de performance économique, mais également en termes de motivation et de mobilisation des équipes.

1. L'arbre de création de valeur met en évidence les différents leviers de la rentabilité en déployant, d'une part, les composantes de la rentabilité des capitaux employés (Immobilisations + BFR) et, d'autre, part le coût de ces capitaux (Capitaux propres + Net Cash).

La responsabilité des équipes opérationnelles

Devenir de véritables acteurs économiques de l'entreprise, en ayant intégré que tout acte opérationnel constitue un acte économique dont l'impact est mesurable dans le résultat, la trésorerie et la rentabilité de l'entreprise est un défi que nombre d'opérationnels sont prêts à relever, dès lors qu'ils sont associés à un objectif supérieur (partage de la vision et de la stratégie par la direction générale) et qu'ils disposent des clefs pour comprendre, choisir et progresser (clarification des objectifs financiers en objectifs opérationnels par les directions financières et du contrôle de gestion).

L'intégration dans les démarches assurance qualité, et notamment celles entreprises dans le secteur de l'industrie automobile (norme FD ISO TS 16949, exigences particulières pour l'application de l'ISO 9001: 2000), est, à ce titre, exemplaire avec la généralisation du couple efficacité/efficience pour définir la performance. L'obtention d'un *output* satisfaisant, pour le client par exemple (livraison dans les délais des pièces demandées au niveau de qualité exigé), ne constitue pas une performance viable pour l'entreprise, si celui-ci n'a pas été atteint dans des conditions d'efficience satisfaisantes, c'est-à-dire au moindre coût, ou, tout au moins, au coût standard (absence de recours aux heures supplémentaires ou de livraison en taxis). La capacité des opérationnels à raisonner coût/bénéfice est primordiale. L'amélioration d'un process n'est pas une fin en soi. Toute amélioration a un coût. Celle-ci n'est donc profitable que dans une analyse coût/bénéfice. Le bénéfice peut d'ailleurs s'analyser en résultat purement économique mais également en termes de qualité et de sécurité.

La responsabilité des systèmes d'information

Les systèmes d'information pour finir ont une grande responsabilité dans cette préférence pour les indicateurs financiers. En effet, il est toujours très difficile de relier indicateurs opérationnels et indicateurs financiers. Et on voit beaucoup de managers préférer l'indicateur financier comme le comptable incontestable de la performance.

Chaque fois qu'un indicateur opérationnel est valorisé en termes de résultat financier et inversement, chaque fois qu'un indicateur financier est décliné en objectifs opérationnels, celui-ci gagne en adhésion car porteur de sens pour l'action opérationnelle. Il suffit de voir, dans les entreprises qui ont su valoriser un point de TRS (taux de rendement synthétique[1]) gagné en point de marge, la sen-

1. Le taux de rendement synthétique traduit l'utilisation optimale des équipements en rapportant le temps de production réel (temps pendant lequel l'entreprise réalise des pièces bonnes à la bonne cadence) au temps d'ouverture.

sibilité des opérationnels à cet indicateur et leur implication pour l'améliorer, pour comprendre que tout indicateur opérationnel dont le système d'information permet la traduction en performance financière prend de la valeur.

C'est donc un défi majeur que de savoir relier indicateurs financiers et non financiers. Tout système d'information en mesure de mettre en évidence très concrètement ces interrelations apporte un avantage concurrentiel indéniable en matière de pilotage à l'organisation. Ainsi, la mise en œuvre maîtrisée de la gestion par activité constitue une excellente opportunité pour les systèmes d'information de promouvoir un pilotage équilibré en réconciliant organisation, amélioration opérationnelle et performance économique. La gestion par activité permet, en effet, de promouvoir une vision transversale (ABM, *Activity-Based Management*) valorisée (ABC, *Activity-Based Costing* et ABB, *Activity Based Budgeting*) de la performance.

Dans le même esprit, le déploiement des budgets auprès des responsables est, à n'en pas douter, un facteur de progrès incontestable, à la seule condition que celui-ci ne constitue pas un moyen plus sûr de limiter les dépenses, mais au contraire de donner les moyens aux responsables d'optimiser la performance globale de l'entreprise, en ayant des moyens d'actions sur le couple coûts/bénéfices. Lorsqu'il représente la valorisation économique et financière des plans d'actions mis en œuvre pour atteindre et améliorer les objectifs de performance, le budget constitue un véritable outil de pilotage. Responsables des fonctions financières et des systèmes d'informations doivent conjuguer leurs efforts pour donner du sens à l'action opérationnelle et relier tout *output* à sa traduction en termes économiques.

CONCLUSION

Dans la mesure où la direction générale est convaincue que le développement durable de son entreprise passe par un développement équilibré, elle se doit de travailler à ces quatre niveaux de responsabilité pour s'affranchir du débat indicateur financier ou non financier et utiliser l'un et l'autre avec opportunité.

La responsabilité de la direction générale consiste tout d'abord par un déploiement plus large de la stratégie mise en œuvre, la responsabilité des directions financières et du contrôle de gestion nécessite une clarification de la donne économique et sa traduction en objectifs opérationnels, la responsabilité des équipes opérationnelles elles-mêmes se traduit par une systématisation de l'approche coûts/bénéfices des actions mises en œuvre et la responsabilité des systèmes d'information de gestion passe enfin par la capacité à mailler l'information et associer résultats opérationnels et performance financière.

Il reste néanmoins à mentionner une responsabilité collective à l'organisation de mettre en œuvre des systèmes de pilotage de la performance adaptés aux limites cognitives des acteurs.

Éric Cauvin, professeur, CERGAM-université Paul-Cézanne
Aix-Marseille III-IAE Aix-en-Provence,
professeur affilié, Euromed Management

Xavier Bouin, consultant-formateur, fondateur de BSP Consulting,
directeur administratif et financier,
PMI de 150 personnes.

Chapitre 7

Création de valeur : mesures et mise en œuvre

Longtemps perdue de vue, voire ignorée, la création de valeur actionnariale occupe désormais une place centrale dans le discours des dirigeants des sociétés cotées en Bourse. Cette évolution résulte, au moins partiellement, d'une évolution de l'actionnariat des sociétés, en particulier de la montée en puissance des investisseurs institutionnels, mais également des changements concomitants intervenus en matière de gouvernance d'entreprise, notamment ceux relatifs à la composition (présence accrue d'administrateurs indépendants) et au fonctionnement (développement des comités d'audit) des conseils d'administration. En revanche, dans les sociétés non cotées en Bourse, cette nouvelle « philosophie » de management reste moins connue. Cette contribution veille à combler ce fossé, en évoquant les mesures de création de valeur et les modalités de mise en œuvre d'un management fondé sur la création de valeur. Plus précisément, Alain Schatt présente et discute, dans un premier temps, les deux principaux types de mesures (*ex ante* et *ex post*) de la création de valeur. Puis, dans un second temps, François-Xavier Simon, fort de ses expériences tant opérationnelles que de consultant formateur, s'intéresse au rôle, aux missions et aux contributions du contrôle de gestion dans la mise en place d'un cercle vertueux de la création de valeur.

Un point sur les mesures de création de valeur actionnariale

L'avènement d'une « philosophie » de management fondée sur la création de valeur s'est traduit, d'une part, par la mise en œuvre de stratégies spécifiques, en particulier celles consistant à se recentrer sur le métier de base et à réduire les coûts (licenciements, délocalisations, etc.), d'autre part, par une évolution des mesures de performance des entreprises. Ces dernières sont présentées ci-après. Dans une première section, les deux optiques sont distinguées : l'évaluation *ex ante* et l'évaluation *ex post* de la création de valeur. La seconde section insiste sur les méthodes d'identification des causes de la création de valeur *ex post* des entreprises.

Les mesures de la création de valeur actionnariale

D'un point de vue théorique, de la valeur est créée lorsque la rentabilité des capitaux investis par les actionnaires excède le coût de ces capitaux. En pratique, la mise en œuvre de cette idée dépend largement de l'optique retenue : cherche-t-on à mesurer la valeur créée *a priori* (évaluation *ex ante*) ou *a posteriori* (évaluation *ex post*) ?

Comment mesurer la création de valeur *ex ante* ?

La mesure de la création de valeur *ex ante* permet de répondre à la question suivante : est-il judicieux d'investir les capitaux des actionnaires dans un projet spécifique ? La principale difficulté, pour répondre à cette question, est liée à la nécessité de raisonner sur la durée de vie du projet. En effet, investir dans un projet consiste à échanger des flux de trésorerie à l'instant présent contre des flux de trésorerie futurs. Dans cette optique, l'estimation de la valeur actuelle nette (VAN) du projet constitue la « meilleure » mesure de création de valeur. Elle résulte de l'actualisation de l'ensemble de flux de trésorerie secrétés par le projet pour tenir compte du coût d'opportunité des capitaux investis par les investisseurs. Le résultat ainsi obtenu fournit une indication précise sur l'enrichissement (ou l'appauvrissement) instantané des actionnaires.

Le recours à d'autres critères de décision, tels que la période de récupération, le taux interne de rentabilité ou le taux de rentabilité comptable, ne permettent pas de répondre aussi précisément à la question posée (Charreaux, 2000). De nombreuses enquêtes réalisées à travers le monde auprès des responsables financiers d'entreprises, dont les principaux résultats sont synthétisés par Truong *et al.* (2008), montrent pourtant que ces critères alternatifs restent d'usage courant dans les entreprises. C'est notamment le cas du délai de récupération, alors qu'il ne permet pas de se forger une idée sur la valeur créée pour les actionnaires.

Si le critère de la VAN est conceptuellement satisfaisant, il faut cependant admettre qu'il n'est pas exempt de limites, notamment au niveau de sa mise en œuvre. Premièrement, la détermination du coût des fonds propres, qui est pris en compte dans l'estimation du taux d'actualisation, n'est pas triviale. Ce coût est généralement obtenu à l'aide d'un modèle théorique : le MEDAF (modèle d'équilibre des actifs financiers). Or celui-ci repose sur de nombreuses hypothèses simplificatrices, qui en limitent la portée. Par ailleurs, de façon pragmatique, ce coût n'est pas aisé à déterminer pour les sociétés non cotées en Bourse. Deuxièmement, il est nécessaire de prévoir les flux de trésorerie futurs. Mais ceux-ci sont difficiles à établir, en raison de la forte incertitude qui pèse sur l'avenir et des nombreuses hypothèses qu'il y a lieu de formuler (sur l'évolution de la demande, de l'offre, de la réglementation, etc.). Par ailleurs, le risque de manipulation des prévisions n'est pas négligeable. En effet, les personnes qui établissent les prévi-

sions peuvent faire preuve d'optimisme pour que le projet soit réalisé, parce qu'elles en tirent des avantages personnels. En France, un tel biais a été mis en évidence lors des introductions en Bourse (Schatt, 2002).

Comment mesurer la création de valeur *ex post* ?

La question posée lors d'une évaluation *ex post* est la suivante : était-il judicieux d'investir des capitaux dans ce projet ? Pour répondre précisément à cette question, il faudrait comparer les flux de trésorerie réellement secrétés par les projets avec les flux prévus, mais un tel travail n'est jamais réalisé, probablement en raison de la difficulté d'isoler les flux relatifs à chaque projet. En pratique, la création de valeur est généralement mesurée année par année, pour l'entreprise dans son ensemble, en se fondant sur les données comptables.

Concrètement, la rentabilité comptable des capitaux propres est comparée à la rentabilité (théorique) espérée par les actionnaires. Cette dernière est obtenue à l'aide du MEDAF. La rentabilité des capitaux propres (ROE), qui permet d'apprécier l'augmentation relative de la richesse des actionnaires au cours d'une période, résulte du calcul suivant :

ROE = Résultat net comptable/Capitaux investis par les actionnaires

Bien que cette approche soit désormais relativement populaire, plusieurs limites méritent d'être signalées. En particulier, les capitaux propres comptables ne reflètent que très imparfaitement la richesse investie par les actionnaires, notamment parce que la comptabilité ne valorise pas tous les actifs, ou les valorise de façon imparfaite (application du principe de coût historique). Par ailleurs, il s'agit d'une mesure annuelle, dont l'utilisation « trop étroite » fait peser un risque évident de « court-termisme » sur l'entreprise. En effet, en accord avec Albouy (2000, p. 379), « la recherche de la valorisation à court terme du capital financier peut entraîner une remise en cause de la compétitivité, donc de la survie à terme de l'entreprise. C'est le cas lorsque certains programmes de *downsizing* font perdre à l'entreprise une grande partie de son expérience accumulée et de son savoir-faire ».

L'analyse des causes de la création de valeur *ex post*

Une dernière limite de la mesure globale de création de valeur *ex post* réside dans son incapacité à identifier les véritables causes d'une bonne ou mauvaise performance, ce qui est insatisfaisant pour des dirigeants soucieux de connaître les principaux leviers d'amélioration de la performance. Plusieurs développements de cette mesure globale ont donc été proposés.

Quelle est l'analyse traditionnelle de rentabilité des capitaux propres ?

Traditionnellement, l'analyse des causes se fait en procédant à une décomposition du ROE, en deux étapes (Charreaux, 2000). De façon à respecter le principe de séparation des décisions d'investissement et de financement, la première étape consiste à exprimer le ROE (RN/CP) en fonction de deux facteurs[1] : la rentabilité économique (RE/AE) et l'effet de levier de la dette [(RE/AE – FF/DF) × DF/CP]. Formellement, on obtient la relation suivante :

$$RN/CP = (RE/AE) + [(RE/AE - FF/DF) \times DF/CP]$$

Dans une seconde étape, la rentabilité économique, qui est l'élément clé de la relation précédente, est décomposée en un taux de marge économique (RE/CA) et un taux de rotation des capitaux investis (CA/AE). La relation suivante est donc obtenue :

$$RE/AE = RE/CA \times CA/AE$$

Cette seconde décomposition est relativement utile pour les investisseurs (Soliman, 2008), mais sa « portée managériale » reste limitée, dans la mesure où elle permet uniquement de formuler des propositions générales d'amélioration de la rentabilité économique, c'est-à-dire des propositions concernant l'entreprise prise dans sa globalité. Par exemple, il est possible de formuler les recommandations suivantes : accroître le taux de marge économique, en utilisant les nouvelles technologies de l'information pour réduire les coûts administratifs ; contrôler les capitaux investis, pour maximiser le taux de rotation, en réduisant les stocks ou les délais de règlement des clients.

Comment affiner l'analyse de la rentabilité des capitaux propres ?

À l'évidence, ces solutions « globales » ne tiennent pas compte de certaines réalités de l'entreprise et, notamment, de la spécificité des différentes activités, ou des caractéristiques du portefeuille de produits ou de clients. Pour remédier à ce problème, il est nécessaire d'affiner l'analyse de la rentabilité économique en procédant à d'autres décompositions.

1. Dans un souci de simplification, les explications proposées négligent l'impact de l'impôt sur les sociétés et des charges et produits exceptionnels. Les différentes abréviations utilisées sont : CP, les capitaux propres ; DF, les dettes financières ; AE, l'actif économique (AE = CP + DF) ; FF, les frais financiers ; RN, le résultat net comptable ; RE, le résultat économique (RE = FF + RN) ; CA, le chiffre d'affaires.

À ce stade, il faut insister sur l'importance de la comptabilité analytique pour procéder à une analyse plus précise, et utile pour les dirigeants, dans la mesure où la décomposition suivante part du principe que le résultat économique total est égal à la somme des résultats économiques des *n* « objets d'études » (des activités, des produits, des filiales, etc.) de l'entreprise :

$$RE/AE = (RE_{A1} + RE_{A2} + \ldots + RE_{An})/AE$$

$$\Rightarrow RE/AE = (RE_{A1}/AE_{A1} \times AE_{A1}/AE) + \ldots + (RE_{An}/AE_{An} \times AE_{An}/AE)$$

Cette relation permet de se forger une idée précise de la contribution de chaque « objet d'étude » à la création de valeur *ex post*. La rentabilité économique de l'entreprise est égale à la somme des rentabilités économiques de chaque « objet d'étude » (RE_{Ai}/AE_{Ai}) pondérées par la part des ressources financières mobilisées par chaque « objet d'étude » (AE_{Ai}/AE).

Afin d'apprécier plus précisément les leviers d'amélioration de la performance spécifiques à chaque « objet d'étude », on peut décomposer chaque rentabilité économique ($RE_{Ai} \times AE_{Ai}$) en deux composantes : le taux de marge par « objet d'étude » (RE_{Ai}/CA_{Ai}) et le taux de rotation par « objet d'étude » (CA_{Ai}/AE_{Ai}). On obtient alors la relation suivante :

$$RE/AE = (RE_{A1}/CA_{A1} \times CA_{A1}/AE_{A1} \times AE_{A1}/AE) + \ldots$$
$$\ldots + (RE_{An}/CA_{An} \times CA_{An}/AE_{An} \times AE_{An}/AE)$$

Il est possible de tirer trois principaux enseignements de cette analyse de la création de valeur.

Premièrement, elle propose un schéma de causalités détaillé de la création de valeur, ce qui constitue un élément fondamental d'une analyse sérieuse et utile pour les managers, comme le rappelle Bouquin (2008).

Deuxièmement, il apparaît que les capitaux investis par « objet d'étude » jouent un rôle clé dans l'analyse. Cela implique qu'il devient nécessaire d'évaluer les ressources financières investies (dans les immobilisations et dans l'exploitation) par « objet d'étude ». Il n'est plus possible de se focaliser uniquement sur les marges ou les résultats dégagés, comme c'est encore fréquemment le cas dans les entreprises. En effet, si l'on s'intéresse aux pratiques actuelles, il est évident que ce type d'évaluation constitue un véritable défi pour les contrôleurs de gestion.

Troisièmement, le résultat économique par « objet d'étude » est le second élément clé de l'analyse. Actuellement, une attention particulière est portée à la marge nette par « objet d'étude » (notamment par produit). Or cette dernière, et le calcul de coût de revient qu'elle nécessite, ne constituent pas des indicateurs pertinents pour analyser la création de valeur. Seuls le chiffre d'affaires et les coûts économiques (d'exploitation) méritent une étude approfondie pour améliorer la rentabilité économique, et non les coûts financiers (le coût de la dette, ainsi que le coût des fonds propres, qui est couramment pris en compte par l'incorporation de charges supplétives dans les calculs).

Conclusion

Cette présentation des mesures de création de valeur a permis de rappeler que la VAN permet d'appréhender la valeur créée *ex ante*, alors que la comparaison du ROE avec la rentabilité espérée par les actionnaires permet de se forger une idée sur la valeur créée *ex post*. S'agissant de l'analyse détaillée du ROE, nécessaire pour identifier les leviers d'amélioration de la performance, l'évaluation indispensable des capitaux investis et du résultat économique par « objet d'étude » (les activités, les produits, les filiales, etc.) a été soulignée.

De façon plus générale, praticiens et enseignants doivent se réjouir du développement de telles approches, parce qu'elles tendent à « faire tomber le mur » qui sépare habituellement les analystes financiers et les contrôleurs de gestion. En effet, l'identification de relations de causes à effets (du niveau « local » au niveau « global »), qui s'avèrent utiles pour identifier les dysfonctionnements et pour proposer des solutions adaptées aux spécificités de l'entreprise, conduit à une meilleure intégration des différentes mesures de performance utilisées par les entreprises.

La création de valeur actionnariale : mise en œuvre et contributions du contrôleur de gestion

La création de valeur pour les actionnaires est effectivement devenue le *credo* de nombreux dirigeants au cours des deux dernières décennies. Les mesures de performance présentées par Alain Schatt (EVA™, ROCE, ROE…) se sont enrichies plus récemment encore du fait de la crise et des enjeux de trésorerie du *free cash flow* (plus accessible pour les opérationnels que le superbe CFROI™ absorbé dans les systèmes et les coffres de l'UBS lors du rachat du concept, de la méthodologie, des systèmes et des bases de données à leur concepteur du cabinet Holt Value Associates).

Ainsi, en 2008 et 2009, de nombreux groupes (Renault, Michelin, Alstom, Groupe Legris Industries…) avec lesquels nous travaillons ont poursuivi le déploiement ou le renforcement de leur politique de création de valeur actionnariale en focalisant les performances portant sur ces deux indicateurs ROCE et FCF. Ces logiques semblent même gagner des secteurs culturellement moins sensibles à ces approches, telles qu'en témoignent des actions menées dans le secteur mutualiste.

Selon nous, la difficulté et l'enjeu pour satisfaire de telles exigences financières sont de réconcilier l'univers des financiers avec celui des opérationnels. C'est une des missions du contrôle de gestion et des contrôleurs de gestion de l'entreprise.

Nous proposons dans notre partie de regarder deux volets de la mise en œuvre d'un pilotage de la création de valeur actionnariale. Le premier consistera, en s'appuyant sur notre expérience opérationnelle de contrôleur de gestion dans un grand groupe international, à donner les grandes lignes, étapes et contributions du département contrôle de gestion au niveau groupe chargé de la mise en œuvre et du suivi de cette stratégie. Le second volet s'appuiera sur les expériences de nos missions d'accompagnement de la filière contrôle de gestion dans la mise en œuvre concrète, l'alignement des pratiques opérationnelles au service de la création de valeur.

Rôles et missions du contrôle de gestion dans la mise en place et le suivi de performances au niveau groupe

Avant toute mise en œuvre d'un processus de création de valeur au sein d'une entreprise, il convient de faire des choix essentiels. Faut-il limiter la démarche à la direction générale ou la déployer au sein de toute l'organisation ? Quelle mesure (ou métrique) adopter ? Ces choix sont-ils indépendants ? À quel moment dans le processus, ces choix devront-ils être faits ?

Il est recommandé de procéder en mode projet à trois étapes :

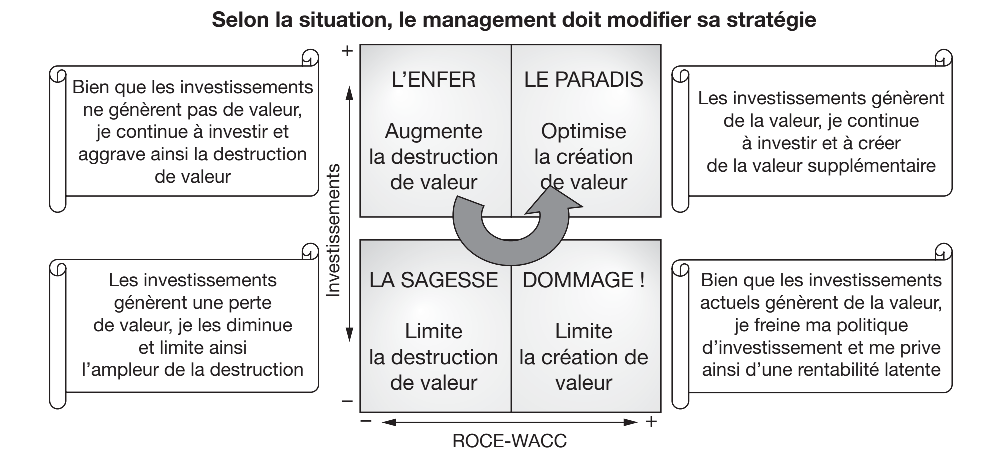
- Étape 1 : mener une étude préalable avec l'appui du contrôle de gestion, portant sur :
  - l'historique des performances opérationnelles et boursières ;
  - l'étude de positionnement au niveau sectoriel et concurrentiel ;
  - la prise en compte de la capacité culturelle de l'entreprise à accepter un changement, en particulier en termes de compétences et motivations.
- Étape 2 : faire un « audit » création de valeur, dans lequel le contrôle de gestion joue un rôle essentiel, et qui a pour objectifs :
  - d'identifier les principaux gisements de progrès sur chaque levier de création de valeur (*value drivers*) à partir d'une étude sectorielle ;
  - de déterminer les grandes priorités économiques et financières (croissance, rentabilité, rotation des capitaux) ;
  - de faire le lien entre l'expression de la vision stratégique et la démarche création de valeur.
- Étape 3 : se poser la question de l'organisation est une étape à laquelle le contrôle de gestion est associé en couvrant plusieurs champs :
  - celui des principaux leviers de création de valeur sur lesquels l'entreprise a de réelles possibilités d'agir en termes de croissance, rentabilité, rotation des capitaux ;
  - celui du niveau de délégation souhaité pour garantir la meilleure efficacité en termes de création de valeur ;
  - celui des rôles respectifs des acteurs opérationnels et fonctionnels dans le processus de création de valeur.

Le rôle du contrôle de gestion dans le processus de mise en place d'un projet de performance création de valeur

La création de valeur, vecteur de l'amélioration de la performance, est un véritable processus. Celui-ci conduit à établir, avec la contribution du contrôle de gestion, un diagnostic stratégique des activités de l'entreprise structuré autour des étapes suivantes :

- retenir le meilleur portefeuille d'activités. Si besoin, des décisions relevant de la réorganisation, d'un recentrage du portefeuille d'activités par des acquisitions ou cessions d'activités pourront être prises ;
- allouer les ressources par activité. Suivant les activités en position de créer de la valeur ou non, il conviendra d'investir tout en maintenant la performance en rythme de création de valeur, ou de désinvestir d'abord et ne réinvestir que lorsque des perspectives de revenir en position de créer de la valeur sont solides (fig. 7.1).
- fixer des objectifs selon chaque situation. Cette étape consiste à déterminer les indicateurs essentiels de performance et de pilotage de la création de valeur ;
- choisir une structure financière adaptée. Ceci se traduit notamment par la détermination du niveau d'endettement optimal en termes de création de valeur soit au niveau groupe, soit au niveau activité ;
- mettre en place un système d'*incentives* et de reconnaissance des performances de façon progressive au niveau des trois cercles hiérarchiques ; pour le comité exécutif dans un premier temps, puis le comité de direction, avant d'envisager de l'étendre à l'ensemble des membres de l'encadrement lié à la création de valeur.

Figure 7.1 – La recherche de l'idéal : ROCE – WACC positif & croissance des investissements



Une fois les aspects métriques (mesures et pesées) réalisés, le déploiement ou l'alignement de l'organisation relève d'une véritable gestion de projet en termes d'organisation fonctionnelle et opérationnelle. Sur le plan opérationnel, il y a trois principes fondamentaux à respecter :

- s'assurer, en étroite collaboration avec le contrôle de gestion, d'une organisation claire et décentralisée en cohérence avec le portefeuille d'activités organisé en *business unit* (BU) suivant un critère géographique, ou produits ou clients ;
- mettre en place et faire vivre les relais hiérarchiques et fonctionnels au niveau de chacun des trois cercles de l'organisation. Le contrôle de gestion est l'un de ces relais ;
- privilégier la formation à forte valeur d'alignement en coanimation avec les contrôleurs de gestion.

Le rôle du contrôle de gestion dans la mise en place du cercle vertueux de la création de valeur

Manager par la valeur implique deux grands choix, celui du déploiement et celui de la métrique. Une fois ces décisions prises, il convient de piloter le déploiement comme un projet, puis de mettre en place le « cercle vertueux ».

Communication, définition des critères, suivi des performances, pesée et récompense constituent le cercle vertueux du management par la valeur. Le contrôleur de gestion a un rôle moteur à jouer au niveau de ce cercle.

La communication doit être sur la vision, les objectifs, les enjeux, etc., dont le sens doit être compris par tous.

La définition de quelques critères mesurables de performance (peu nombreux (1 à 5)) doit conduire à retenir :

- soit un critère global lié à la création de valeur (VEC, EVA™, SVA™, CFROI™, ROCE…) ;
- soit un ensemble d'indicateurs reliés aux déterminants de la création de valeur. Dans ce cas, les indicateurs retenus doivent être hiérarchisés et pondérés.

Le suivi des performances mensuelles sur ces critères mesurables pour le groupe et chaque BU se fait, avec le contrôle de gestion, selon un tableau de bord de gestion adapté, si besoin, à chacun des trois cercles hiérarchiques.

La pesée consiste à apprécier la performance des opérationnels et des fonctionnels en l'objectivant. En pratique, la méthode doit passer d'une performance sur un critère à une pesée, à une notation. C'est l'étape intermédiaire entre le tableau de bord de gestion et les *incentives*. Il faut que cette pesée soit expliquée et comprise par toutes les personnes concernées par l'*incentive*. C'est le rôle du directeur général, avec l'appui du contrôleur de gestion et du directeur des ressources humaines.

Rôles et missions du contrôle de gestion dans la mise en place et le suivi de performances au niveau opérationnel

Une fois arrêtés les grands choix en termes de mise en œuvre d'un dispositif de management par la valeur et d'organisation du dispositif de management par la valeur, le contrôleur de gestion passe à la phase opérationnelle favorisant l'alignement.

Le rôle du contrôle de gestion dans le déploiement opérationnel de la culture création de valeur

Lorsque la décision de déployer est arrêtée, il convient de déterminer le type d'indicateurs à retenir pour maîtriser ce déploiement, c'est-à-dire choisir entre un indicateur global et les déterminants de la création de valeur.

Ensuite il convient de constituer un comité de pilotage qui définira une *roadmap* et mesurera la progression de l'alignement.

Les facteurs clés de succès d'un déploiement reposent sur une démarche *top-down* progressive du comité exécutif à l'encadrement en passant par le comité opérationnel. Si le *top* n'est pas convaincu, notre recommandation est d'arrêter.

Comme observé dans de nombreux groupes, la progressivité doit être à tous les niveaux : dans l'organisation pour les *incentives*, dans les retraitements comptables pour appliquer la mesure de performance (simples avant de complexifier), dans la nature des critères de mesure de performance, etc.

La démarche doit être adaptée à l'entreprise selon son métier, son organisation et sa culture. Elle doit être accompagnée d'une communication interne spécifique au projet et d'une communication externe en phase avec l'avancement réel de la démarche. Il faut trouver un juste équilibre entre trop de communication et trop peu.

Le rôle du contrôleur de gestion dans la phase déploiement opérationnel est :

- de retraiter un certain nombre d'informations et de conseiller à ce titre la direction générale et les opérationnels sur les choix d'indicateurs, leurs retraitements associés et leur impact ;
- de suivre et comparer les résultats des différentes sources de création de valeur ;
- d'expliquer et faire agir l'ensemble des acteurs de l'entreprise concernés, en s'assurant de la mise en œuvre et du suivi des plans d'action auxquels sont associées et diffusées les bonnes pratiques (un outil, la « grille™ », est présenté dans le tableau 7.1) ;
- d'être le garant et le gardien du temple du mode de calcul, de la collecte et du traitement des données de la pesée ;

Tableau 7.1 – La « grille™ »

	Mes leviers d'actions/mes livrables				
Leviers de la performance économique durable (ROCE ou FCF)					

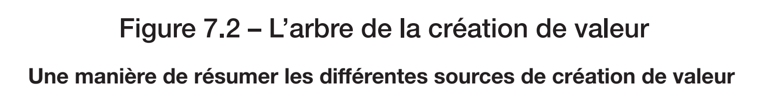
- de jouer un rôle de formateur dans le déploiement de la culture de création de valeur et de communicateur dans la lecture et la compréhension des performances, tant vers la direction de son entreprise que vers l'ensemble des salariés.

Les apports du contrôleur de gestion dans la gestion de la création de valeur par les opérationnels

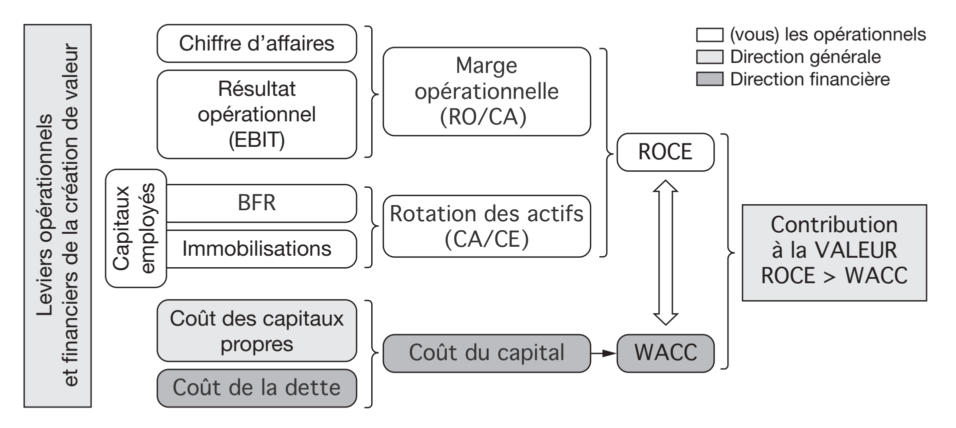
Les leviers pour générer un ROCE sont nombreux. Chaque décision opérationnelle ou chaque bonne pratique opérationnelle conduit à davantage de valeur pour l'actionnaire.

L'image de l'arbre (fig. 7.2), arbre de la création de valeur, est une manière de résumer les différentes sources de création de valeur :

- au niveau opérationnel, créer de la valeur pour l'actionnaire résulte de l'optimisation de la rentabilité opérationnelle et de la rotation des capitaux. Tout le monde, sans exception, est concerné ;


Figure 7.2 – L'arbre de la création de valeur

Une manière de résumer les différentes sources de création de valeur



- le bas de l'arbre (WACC) semble moins concerner les opérationnels et se gérer au niveau de la direction générale et direction financière. Il ne faut toutefois pas négliger l'impact de l'exposition aux risques sur le coût et l'accès aux capitaux. Depuis quelques années, le couple activité/performance/risques s'est fortement resserré.

Les responsabilités et leviers du manager sont multiples. Comment ne rien oublier ou négliger ? Le manager peut s'appuyer sur l'outil appelé « la grille™ » que nous avons développé dans le cadre de nombreuses missions à des fins opérationnelles et favorisant l'alignement en matière de *cash* et de création de valeur.

Avec l'appui de son contrôleur de gestion, chaque manager est invité à réfléchir aux missions, services ou livrables attendus pour sa fonction. L'usage de la grille™ se décline autour des trois axes fondamentaux.

Des missions en phase avec les leviers clés

Le couple manager/contrôleur de gestion doit se poser la question de la contribution du manager pour chacune de ses missions à chacun des leviers clés de la génération de *cash* (ou création de valeur) : EBE (RO), variation de BFR (BFR) et investissements (immobilisations).

Deux situations critiques peuvent alors se présenter : colonne et ligne blanches :

- pour une mission donnée, il n'identifie aucune action contribuant à la performance attendue. Dans ce cas, la décision est claire, cette mission devra être considérée comme non prioritaire, voire à abandonner en période de crise si elle s'avère consommatrice de *cash* ;
- pour un levier donné, il n'existe aucune action contributive à ce jour à l'atteinte de la performance attendue. Il convient impérativement de mettre en place un plan d'actions remédiant à cette situation.

Des collaborateurs en phase avec les leviers clés

Un manager qui gère une équipe se doit également de veiller à ce que chacun de ses collaborateurs ou équipiers se trouve bien sur l'arbre ou du moins l'une de ses branches (approche individuelle). En période de crise, une personne qui ne contribue pas aux priorités économiques de l'entreprise est la première exposée à une restructuration, ou un licenciement.

L'axe management des équipes

Enfin, le manager veille à ce que chaque collaborateur dispose de la capacité (compétence et motivation) de contribuer à la performance économique attendue. Communication et plans d'actions viseront à informer, former, impliquer et

faire adhérer. Deux réflexes sont à développer : le manager reconnaît les réussites et les fête. Avec son contrôleur de gestion, il identifie les bonnes pratiques, les capitalise et les diffuse.

Ainsi à titre d'exemple, pour la fonction RH groupe, la grille™ peut revêtir l'aspect suivant (tableau 7.2).

Une fois complétée, et avec l'appui d'un autre exemple, voici ce que donne une grille™ travaillée avec des managers responsables de centre de profit évoluant dans un univers de gestion d'affaires et de projets.

Pour les plans d'actions et les indicateurs de suivi opérationnel associé qu'il est recommandé d'élaborer avec la même grille™, le manager doit s'appuyer sur le contrôleur de gestion dont le rôle est d'assister le manager, l'aider à compléter en proposant des leviers et fournir les éléments du plan d'action du manager et les indicateurs associés qui permettent d'instaurer une dynamique de progrès.

Cette approche qui associe étroitement génération de *cash* (et/ou création de valeur), et approche managériale (exécution) est un excellent vecteur d'alignement au service de la performance durable.

Tableau 7.2 – Une illustration : la fonction RH

			Recrutement + départs	Formation	Communication interne	Rémunérations	Contrôle de la masse salariale
EBE ou EBITBA	Chiffre d'affaires						
	OPEX	Achats (sous-traitance)					
		Frais de personnel					
		Autres					
BFR	Stocks Clients Fournisseurs						
CAPEX	Investissements						

Ce que je fais.

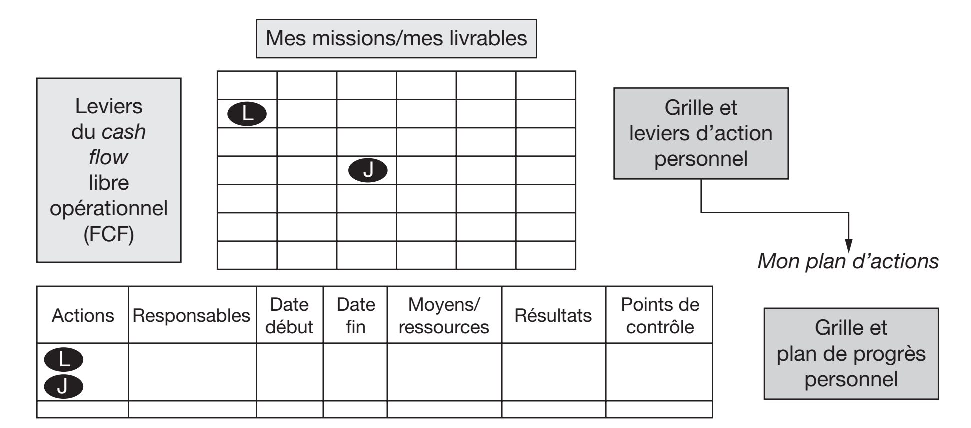
Ce que je devrais faire.

Mon plan d'actions.

Tableau 7.3 – Responsable centre de profit

			Gestion commerciale	Gestion de projet	Reporting gestion administrative	Assurance qualité	Gestion d'équipe
EBE ou EBITBA		**Chiffre d'affaires**	S'assurer de la solvabilité du client, prévoir des intérêts moratoires en cas de retard de paiement	Négocier les avenants	Facturer les acomptes et avances clients Facturer régulièrement en respectant les plans projet	Fidéliser sans faire de surqualité	Former à la vente, à la négociation, mettre en place une négociation variable
	OPEX	**Achats (sous-traitance)**	Défendre la marge en étant offensif dans l'externalisation des coûts	Négocier les tarifs des sous-traitants hors groupe	Suivre le coût du projet…	Produire en évitant la surqualité	Sensibiliser les équipes au maintien de la marge
		Frais de personnel		Personnaliser la charge d'activité sous-traitée	… anticiper et corriger les écarts		Faire respecter les règles de port du casque sur les chantiers
		Autres	Limiter les frais de réception à ce qui offre de la valeur client				Fêter les victoires sur le cash et diffuser les bonnes pratiques
BFR		**Stocks Clients Fournisseurs**	Négocier les plans de facturation, les détails d'encaissement clients	Négocier les délais de paiement fournisseurs-clients	Suivre la courbe des projets	Éviter les productions à recycler	Former les équipes à la nécessité de gérer le BFR, leur faire un reporting sur le sujet
CAPEX		**Investissements**	Partager des bureaux avec d'autres équipes commerciales	Optimiser l'utilisation du matériel (ex : voitures), location *vs* achat ?	Faire l'inventaire régulier des immos à disposition, se défaire des immos inutiles	Maintenir les immobilisations en état de fonctionnement correct	Faire des choix : agrandir les locaux, s'implanter dans une autre ville ?

Figure 7.3 – Grille et plan d'action personnel



CONCLUSION

Toute opération liée à la volonté de créer de la valeur implique un alignement nécessaire de tous les acteurs. Par alignement, on entend une démarche globale depuis la direction générale aux responsables opérationnels qui disposent des leviers d'action.

La démarche se conduit comme un projet en suivant les étapes présentées précédemment :

- analyse de l'existant ;
- choix d'une métrique basée sur les indicateurs de performance à partir de l'arbre de la création de valeur ;
- conduite de l'alignement.

Dans toutes ces étapes ressortent comme essentielles les contributions du département contrôle de gestion au niveau groupe chargé de la mise en œuvre et du suivi de cette stratégie et les contributions de la filière contrôle de gestion dans la mise en œuvre concrète, l'alignement des pratiques opérationnelles au service de la création de valeur.

Alain Schatt, professeur à l'université de Bourgogne
François-Xavier Simon, directeur du pôle conseil et formation comptabilité finance gestion (Cegos).

Chapitre 8

Les outils de pilotage : de la mesure au management de la performance

Depuis presque deux décennies, les outils dits de pilotage, *balanced scorecard* ou tableau de bord stratégique dans sa version « modernisée », connaissent un franc succès dans les entreprises privées et les organisations publiques. La « culture du résultat[1] » et son corollaire sous forme d'indicateurs, financiers ou non, mesurant la performance, ainsi que plus largement les « logiques de performance » se sont diffusées dans l'ensemble du tissu économique. Les nouveaux outils de pilotage accompagnent de telles logiques de performance, en permettant de la mesurer.

Balanced scorecards et tableaux de bord stratégique reposent sur deux postulats forts, souvent formulés sous forme d'adages : « On obtient ce qu'on mesure » (*you get what you measure*) et « Ce qui est mesuré, est géré » (*what gets measured, gets managed*). En d'autres termes, ces outils insistent sur la nécessité d'un système d'indicateurs, comme dispositif créant de la visibilité, entraînant elle-même l'action. Mieux mesurer la performance permettrait donc de mieux la manager. Ils semblent indiquer aussi qu'une meilleure information (à travers des indicateurs financiers et non financiers) conduira à de meilleures décisions managériales. Notre posture sera un peu différente. Si l'on peut penser de façon logique que la mesure permet d'agir, de façon réflexive, par le miroir (déformant) qu'elle lui apporte, en revanche le second postulat, selon lequel ce qui est [bien] mesuré sera [bien] géré, nous paraît abusif.

L'objectif de ce chapitre est double. Tout d'abord, nous mettons en exergue les apports de la *balanced scorecard* (BSC) et du tableau stratégique et en quoi ils ont cherché à répondre à des situations de gestion où les outils traditionnels du contrôle de gestion, proches de la comptabilité, se sont avérés insuffisants. Dans un second temps, avec le recul offert par deux décennies de mise en œuvre des outils, nous offrons un regard plus critique sur les outils de pilotage, dont nous doutons qu'ils aient amélioré le management…

1. On parle aussi en anglais de *accountability.*

Les deux parties du chapitre se font écho sur ces deux objectifs. Dans la première partie, Hélène Löning remet ces outils dans leur contexte « historique » en rappelant la genèse des outils de mesure et de management de la performance (PMMS). Dans la seconde partie, Caroline Selmer présente successivement deux illustrations de mise en place de tableau de bord stratégique. Le premier exemple montre comment un outil de pilotage peut aider une organisation à clarifier ses objectifs stratégiques, ses priorités, et à les suivre ; le second exemple offre une prise de recul, au bout de deux ans, sur la mise en place d'un outil de pilotage, sur le chemin qui reste à parcourir pour parvenir à un usage « complet » de celui-ci, et sur ses limites en termes de management.

UNE PERSPECTIVE SUR LES OUTILS DE PILOTAGE DE LA PERFORMANCE : MOINS DE MESURE ET PLUS DE MANAGEMENT

Dans cette partie, nous verrons comment l'éclosion des outils de pilotage, *balanced scorecard* et tableaux de bord stratégiques, a d'abord visé à répondre à l'essoufflement des systèmes traditionnels de contrôle de gestion, trop lourds, trop lents, trop comptables et financiers.

Dans un second temps, nous décrivons l'évolution des outils au fur et à mesure de leur implantation dans les organisations ; des problématiques nouvelles ont fait jour face aux contraintes et difficultés du terrain. Enfin, le chapitre s'achève sur les dangers et limites des PMMS qui, à leur tour, courent le risque de devenir dysfonctionnels. Un appel est lancé à ne pas réduire le management à la mesure, et à garantir plus d'équilibre entre mesure *et* management.

L'essoufflement des outils classiques du contrôle de gestion et les nouvelles propositions : l'éclosion des outils de mesure et management de la performance (PMMS)

Les limites des outils traditionnels du contrôle

À partir de la fin des années 1980, les outils du contrôle de gestion classique s'essoufflent et leurs limites deviennent de plus en plus évidentes. À cette époque, le monde industriel a déjà beaucoup changé, les systèmes de production se sont modernisés et complexifiés, notamment pour gagner en flexibilité. Le juste-à-temps et la qualité totale se sont imposés. Les systèmes de contrôle, eux, n'ont guère évolué. Ils font l'objet d'un nouveau questionnement, à la fois pratique et théorique.

Pendant les années qui suivent, de nombreuses recherches sur les styles d'évaluation de la performance apportent des résultats contradictoires (Hopwood, 1972 ; Otley, 1978, Chapman, 1997 ; Hartmann, 2000), et le courant dit RAPM (*Reliance on Accounting Performance Measures*) (Hirst, 1981) n'arrive pas à établir de relation claire entre styles d'évaluation de la performance et performance financière. Certains auteurs ont montré que l'évaluation de la performance financière, comptable, peut être dysfonctionnelle, en particulier dans un contexte incertain (Merchant, 1990) ; des styles d'évaluation de la performance plus subjectifs, moins financiers, seraient utiles aux entreprises innovantes et où la flexibilité est nécessaire à leur compétitivité (Govindarajan, 1984).

Les préoccupations du management ne portent plus seulement sur les coûts, mais aussi et avant tout sur la valeur créée : la notion de performance (Bessire, 1999) prend le devant de la scène, et les contrôleurs de gestion ne peuvent plus se contenter d'être des « compteurs de haricots » (*bean counters*) (Granlund et Lukka, 1997). Le seul constat des résultats n'est plus suffisant, les interrogations portent désormais sur les générateurs (*drivers*) de coût (avec la comptabilité d'activités) puis de performance, avec le management des activités et les tableaux de bord stratégiques.

De plus, les référentiels utilisés pour les indicateurs sont souvent critiqués et ne paraissent plus adaptés : les *benchmarks* sont historiques, au mieux situés par rapport à des objectifs budgétaires, mais ne prennent pas en compte l'évolution de l'environnement externe, ni de la concurrence. Il semble de plus en plus nécessaire d'introduire des *benchmarks* externes.

On assiste même dans les entreprises et dans la littérature en contrôle de gestion à une remise en cause des budgets, qui sont vus avant tout comme une perte de temps considérable : c'est le *beyond budgeting,* initié par des chercheurs travaillant avec un consortium d'entreprises, le Cam-I (C*onsortium of Advanced Manufacturing – International*).

En somme, les outils budgétaires classiques, le calcul et l'analyse des écarts du contrôle budgétaire, le *reporting* financier traditionnel, sont mal adaptés à « la nouvelle donne » parce qu'ils sont trop lourds, exhaustifs, lents et coûteux. D'une part, ils ne sont pas équilibrés, trop financiers, pas assez opérationnels. D'autre part, ils constatent (trop tard !) des résultats passés, sans anticipation des résultats futurs. De plus, ils n'offrent aucune compréhension des causes, donc aucun levier pour agir, pour corriger la trajectoire ; ils souffrent d'une absence de « traduction » des objectifs financiers en objectifs opérationnels. Enfin, ils ne proposent pas non plus de lien avec la stratégie, ni les objectifs stratégiques, empêchant de discerner l'important, de hiérarchiser les priorités et de donner un focus, une direction à l'entreprise.

De nouvelles propositions fleurissent : vers les outils de mesure et management de la performance (PMMS)

C'est dans ce contexte qu'aux États-Unis, la *balanced scorecard* (BSC) a été développée par deux professeurs-consultants, Kaplan et Norton (1992, 1996), au début des années 1990, pour limiter le court-termisme fréquemment rencontré dans les entreprises nord-américaines et leur polarisation exclusive sur les indicateurs financiers. Le modèle est simple, reposant sur quatre « boîtes » attrayantes et faciles à adapter à chaque contexte d'entreprise :

- la perspective financière cherche à répondre à la question : « qu'attendent nos actionnaires ? » et, en fonction de la stratégie de l'entreprise, se traduit par des indicateurs soit de chiffre d'affaires ; soit de rentabilité opérationnelle (résultat, marge…) ou de rentabilité économique (EVA™, bénéfice résiduel, ROI, ROCE…) ; soit de trésorerie (ratios de *payback*, situation nette de trésorerie, *cash flows*…) ;
- la perspective clients adopte le point de vue des attentes du client et peut comporter des indicateurs en relation avec les actifs immatériels (marques, qualité de la relation-client, CRM) ou tout simplement sur la situation de marché de l'entreprise (part de marché, notoriété, image, réputation, satisfaction client, fidélité client, rentabilités client, attributs perçus ou attendus…) ;
- la perspective des processus internes cherche à identifier et à améliorer les processus clés de l'entreprise pour répondre tant aux attentes des actionnaires que des clients ; les indicateurs sont la mesure de l'amélioration de ces processus clés (qualité délivrée, etc.) ;
- enfin, la perspective d'apprentissage organisationnel (*learning & growth*) s'interroge sur les façons de mettre en œuvre le changement et l'amélioration continue dans l'entreprise et identifie pour cela les domaines d'apprentissage individuel (compétences acquises par le recrutement ou la formation) ou collectif (organisation, SI, etc.) prioritaires pour l'entreprise.

Un modèle de causes à effets, représenté par une carte stratégique (*strategic map*), doit alors permettre de tracer les chemins spécifiques de la performance (souvent financière *in fine* !) de l'entreprise cartographiée. Des indicateurs, anticipateurs (*leading*) ou de résultat (*lagging*), doivent permettre un suivi de la performance, et de ce qui la génère. Des plans d'action identifiés permettent, eux, l'amélioration dans tous les domaines.

En France, la méthode OVAR® pour construire des tableaux de bord stratégiques est formalisée par des enseignants-chercheurs à partir de la fin des années 1980 et jusque dans les années 2000. Elle est née d'une situation et d'un constat un peu différents : l'avènement des ordinateurs personnels a conduit à la multiplication des mini-systèmes d'indicateurs opérationnels personnels, parallèlement aux systèmes de *reporting* communs. Créés le plus souvent par les responsables opération-

nels eux-mêmes, ces systèmes d'indicateurs ne sont pas fédérés et contribuent au morcellement de l'entreprise. Plus tard, dans les années 2000, les systèmes d'information sont davantage intégrés, mais l'alignement prétendu des employés par rapport aux objectifs stratégiques n'est souvent que de façade. OVAR® répond donc à la préoccupation première de créer davantage de cohérence dans l'entreprise, de faire en sorte d'améliorer la convergence des buts des différents services/départements/entités. Si les pratiques de tableau de bord sont longtemps restées hétérogènes (et le sont encore !), OVAR® vise à proposer un cadre conceptuel commun.

L'accent est mis sur l'identification séparée des buts d'une entité par opposition aux moyens dont elle dispose pour y parvenir. Dès lors qu'il existe un minimum de valeurs partagées dans l'entreprise, un travail collectif sur ces deux concepts, et sur les plans d'action qui en découlent, est censé garantir un dialogue interhiérarchique de qualité et une adhésion aux objectifs de l'équipe (Fiol, Jordan, Sulla, 2004). L'allocation des responsabilités à chacun dans le cadre de ce projet devenu collectif est alors en principe beaucoup plus facile à réaliser. La démarche de mise en place d'indicateurs, à travers des tableaux de bord, est ensuite possible et facilitée, car elle se fonde sur un projet structuré et cohérent. Elle n'est cependant pas primordiale et découle de la démarche réflexive sur les objectifs de l'entité, qui créent le sens, et sur ses variables d'action, domaines d'action prioritaires pour avancer dans le sens voulu (Löning *et al.*, 2008).

Ces deux formes d'outils de pilotage, BSC et TDB stratégiques, ont donc des genèses différentes mais elles sont nées de préoccupations comparables et partagent les mêmes finalités (Mendoza *et al.*, 2005). Les outils cherchent à compléter le financier par de l'opérationnel (et à les articuler), à mieux communiquer le long des lignes hiérarchiques et transversalement dans l'entreprise, à comprendre et à se mettre d'accord sur un modèle de l'entreprise et de ce qui génère sa performance, à établir les priorités d'action pour l'entreprise, à mettre en œuvre – tout en aidant à formuler – la stratégie et jusqu'à accroître la cohérence dans l'organisation.

Dans la littérature en contrôle de gestion, de nombreux articles s'intéressant aux outils de pilotage (PMMS) ont insisté sur ces dimensions tout au long des années 1990-2000 (Ittner et Larcker, 1998). Cependant, dans le contexte plus dérégulé et très financiarisé de l'économie à partir du début des années 2000, les exemples de mises en œuvre des outils de pilotage ont parfois illustré une utilisation dévoyée des outils, une focalisation extrême sur les indicateurs et les systèmes de mesure, avec un lien systématique et très mécanique avec les systèmes de rémunération. Ces exemples ont permis, avec la recherche en contrôle de gestion correspondante, de commencer à en mettre à jour leurs limites.

L'évolution des problématiques liées aux outils de pilotage

Quelques années de mise en œuvre des tableaux de bord stratégiques et des *balanced scorecards* ont permis, à partir des années 2000, de faire évoluer les problématiques associées à ces outils. Les considérations de management, plus que de mesure, ont tendance à surgir à nouveau. Le lien avec la stratégie est réaffirmé, mais aussi « revisité », en ce sens que les outils de pilotage ne peuvent plus être vus comme l'application mécaniste d'une stratégie explicitement énoncée, mais comme un point de focalisation du débat, de façon interactive à l'intérieur de l'organisation, sur la façon d'appréhender les incertitudes environnementales.

Stades de mise en œuvre et évolution du questionnement sur la BSC

Vers la fin des années 1990 et au début des années 2000, on commence à avoir un peu de recul sur l'implantation des outils de pilotage (PMMS) dans les organisations, car suffisamment d'entreprises se sont, au moins officiellement, « lancées » dans la BSC ou le tableau de bord stratégique.

Kaplan et Norton, ainsi que d'autres consultants, ont vu les préoccupations des entreprises évoluer au fur et à mesure qu'ils mettaient en place des BSC chez leurs clients. Les débats académiques, notamment entre la BSC telle que définie par Kaplan, et les TDB stratégiques « à la française » (Epstein et Manzoni, 1998 ; Bourguignon, Malleret et Norreklit, 2004 ; Bessire et Baker, 2005) ont également contribué à faire évoluer les applications et le questionnement sur les outils de pilotage. Les ouvrages successifs de Kaplan (1996, 2000, 2004) sur la BSC traduisent ces évolutions. Introduite comme outil de suivi et système d'information pour le comité de direction, en 1991-1992, la BSC devient, dès ses premières applications organisationnelles, un outil de communication *top-down*, de la direction vers les niveaux hiérarchiques exécutants. À la fin des années 1990, la BSC est désormais, dans le dessein de Kaplan et Norton, un instrument à part entière de mise en œuvre de la stratégie par les responsables intermédiaires. La question du couplage des indicateurs opérationnels ainsi déclinés avec la part variable des systèmes de rémunération est alors posée, et devient centrale au début des années 2000. Tardivement, au milieu des années 2000, ressurgit la question de la qualité de l'intégration des indicateurs opérationnels individuels avec les indicateurs de la BSC au plus haut niveau. Les cartes stratégiques (*strategic maps*) deviennent essentielles. Cette problématique de la « traduction » et de la cohérence dans le déploiement des objectifs mesurables, centrale à la méthode OVAR®, avait été un peu trop tenue pour acquise et traitée de façon mécanique lors des premières mises en place de BSC. Le projet et la démarche de mise en place d'une BSC deviennent primordiaux par rapport aux indicateurs qui en résultent. Ce « moment » crée un *locus* pour l'équipe dirigeante pour discuter de la stratégie et se mettre d'accord sur les objectifs, et tenter de faire partager les objectifs stratégiques au management par un travail sur les indicateurs correspondants.

En réalité, beaucoup d'entreprises qui déclarent avoir une ou des BSC n'en arrivent pas là et ne sont qu'à des stades de mise en œuvre très peu avancés. Des études empiriques aux États-Unis ont montré que moins de 30 % des entreprises avaient construit un modèle causal ou une forme de carte stratégique, et seulement 21 % avaient cherché à valider les relations entre mesures physiques et résultats financiers (Ittner et Larcker, 2003). En Europe, une étude réalisée au même moment montre que 50 % des BSC sont de « type 1 » – un outil de mesure de la performance spécifique et équilibré, combinant mesures financières et non financières – tandis que 23 % sont de « type 2 » – décrivent les relations de cause à effet des indicateurs vers la stratégie, et 27 % seulement sont de « type 3 », allant jusqu'à la mise en œuvre de la stratégie à travers des plans d'actions, et un lien des mesures de résultat avec les systèmes de rémunération (Speckbacker, Bischof et Pfeiffer, 2003).

Le retour du budget avec le *beyond budgeting* et la contribution de Simons avec les ICS

En parallèle, la question de la pertinence du budget « revient » sur le devant de la scène académique. Le *beyond budgeting* fait l'objet d'un chapitre à part entière dans cet ouvrage, mais il est bon de souligner que cette problématique est issue de préoccupations comparables de rénovation des outils du contrôle. Toutefois, si le thème du budget revient, c'est pour proposer… de supprimer celui-ci.

En réalité, très peu d'entreprises iront jusque-là. Pour la plupart, le *beyond budgeting* s'est concrétisé par un projet de rénovation, une cure de jouvence pour un outil de gestion « rouillé ». La question qui se pose alors est de savoir si, avec un budget « rénové », il est encore besoin d'outils de pilotage, de BSC et autres tableaux de bord stratégiques ?

Une forme de réponse théorique est apportée par Simons. Dès 1995, ce professeur de Harvard publie un ouvrage dont l'écho en contrôle de gestion se développe à partir des années 2000. Sa théorie identifie quatre leviers de contrôle (*levers of control*) (Simons, 1995). Deux d'entre eux portent sur les valeurs de la firme et son identité organisationnelle : ce sont respectivement le système de croyances (*beliefs*) et le système de contraintes (*boundaries*). Les deux autres correspondent à différents systèmes de contrôle de gestion (*Management Control Systems* ou MCS) : les systèmes diagnostiques ? (*Diagnostic Control Systems* ou DCS) et les systèmes interactifs (*Interactive Control Systems* ou ICS). Selon Simons (1990, 1991), l'entreprise a besoin de la complémentarité entre les deux types de systèmes de contrôle de gestion, mais un seul outil peut jouer le système de contrôle interactif (ICS) : par définition, il s'agit du système qui reçoit l'attention – limitée – des dirigeants. Cet outil de contrôle interactif peut, selon les cas, selon l'histoire de l'entreprise, ou selon son dirigeant, être soit un budget « rénové », soit une

BSC, ou encore tout autre outil de pilotage. L'essentiel, dans tous les cas, serait que l'entreprise soit dotée d'au moins un outil de contrôle interactif qui, à travers les indicateurs, financiers ou non, suscite et focalise la discussion stratégique, la réflexion sur sa mise en œuvre et sur les plans d'action, dans un cadre interhiérarchique.

Dangers et limites des outils de pilotage

Au-delà des « simples » (pas si simples !) questions de mise en œuvre, d'autres limites aux outils de pilotage ont été dénoncées par des chercheurs, principalement ceux avec une pensée critique, dès avant « le krach » financier et économique de 2007-2008. Ces problèmes sautent désormais aux yeux dans le contexte actuel et devront trouver des réponses dans « le monde d'après la crise ».

Des scientifiques (Norreklit, 2003) ont dénoncé la BSC comme un outil « à la mode », un *management fad*. Ils ont par exemple démontré le caractère peu rigoureux, non scientifique, de la BSC, qui fait appel à une rhétorique des instruments de gestion (avec les métaphores du pilotage et de la navigation). Ils dénoncent le fait que les arguments en faveur de la BSC font appel aux émotions et non à la raison, à la rationalité des managers (Norreklit, 2003).

Par ailleurs, des critiques sourdes pointent, à la suite de Weick (1979, 1995), sur les problèmes de « sens » dans l'entreprise (*sense-making*). Les outils de pilotage et les indicateurs associés ne créent pas du sens et ils en manquent souvent fortement. Leur seul « sens » intrinsèque est de correspondre à ce sur quoi les dirigeants portent leur attention. Cela suffit au début, et/ou lorsque les dirigeants créent *en/par eux-mêmes* du sens pour les employés, par leur exemplarité, leur intégrité, leur « sens » de la morale. Cela peut suffire dans une entité de taille moyenne « humaine », où le « patron » a une face humaine. En revanche, cela semble ne plus suffire lorsque les dirigeants ne présentent plus ces qualités, pour toutes sortes de raisons, dont le fait qu'ils sont prisonniers de modèles de réussite financière socialement construits. Cela ne suffit plus non plus lorsque l'organisation grandit et se bureaucratise (au sens de Weber, ce qui signifie qu'elle met en place des procédures). Il est un risque non négligeable que la bureaucratie soit alors gouvernée de façon *pseudo*-rationnelle à travers des systèmes d'indicateurs désincarnés qui s'auto-entretiennent… tandis que les problématiques fondamentales du contrôle de gestion ressurgissent : convergence des buts, cohérence organisationnelle.

Le plus grand danger est de piloter l'indicateur pour l'indicateur, sans comprendre ni chercher à comprendre la « réalité » ou du moins le phénomène que l'indicateur représente. Un indicateur est *toujours* une *représentation*, et celle-ci est *toujours imparfaite*, mais on l'oublie souvent. La représentation devient « le fait » réel, qui s'impose et permet de prendre, puis de justifier, des décisions parfois

lourdes sur le plan humain en les *objectivisant* (donc en les désincarnant) et en créant une distance. Des courants de recherche en contrôle de gestion ont souligné la vie propre des instruments de gestion (travaux latouriens fondés sur l'*action-network theory*) et le pouvoir des chiffres en eux-mêmes (travaux sur la gouvernementalité foucaldiens, ou travaux fondés sur l'institutionnalisme, Miller, 1991). Avec la sociologie de la quantification, ils ont analysé les imbrications existantes entre méthodes de calcul et détention du pouvoir.

Les problèmes spécifiques relatifs à la mesure et à l'évaluation sont présents dans le débat académique en contrôle de gestion depuis longtemps (Euske, 1984), mais récemment les difficultés propres à la mesure ont été largement ignorées. La tendance est de traiter ces difficultés par l'amélioration du système de mesure et des indicateurs, au lieu de reconnaître que ceux-ci sont intrinsèquement imparfaits et d'envisager d'autres modes d'évaluation quand la mesure et la quantification ne sont pas adaptées (Hofstede, 1981).

Dans les entreprises, le risque de voir la mesure se substituer au management est grand pour au moins deux raisons : d'une part, « l'objectivisation » des critères d'évaluation et la mise en place des rémunérations variables rencontrent beaucoup d'adeptes et, d'autre part, la suppression de niveaux intermédiaires de management permet à l'entreprise d'économiser des coûts élevés (salariaux, mais aussi transactionnels).

La préconisation ici n'est pas de supprimer les indicateurs ni la mesure, mais de *rétablir le management* mis à mal au cours des dernières années dans beaucoup d'entreprises. Il s'agit d'après nous non seulement de trouver un « équilibre » (*balance*) entre les indicateurs financiers et les indicateurs opérationnels, comme le suggère la BSC, mais aussi de trouver un équilibre entre l'objectivisation offerte par la mesure, les indicateurs, et la nécessaire construction de sens qui est le rôle premier du manager, à tous les niveaux dans l'entreprise. Une telle programmatique exige des managers dans certains cas plus nombreux, mais surtout toujours mieux formés ; des managers dotés non seulement d'outils de mesure, mais surtout de sens des responsabilités, de capacités de dialogue, d'écoute, de communication, car il faut être deux au minimum pour communiquer. Ce sont ces compétences qu'on appelle « intelligence émotionnelle » (à condition que ce soit plus qu'un nouveau *management fad*).

Des démarches de gestion, qui vont au-delà des « outils » de gestion, peuvent aider le manager à se professionnaliser et à apprendre comment mener leur rôle (savoir-faire). À ce titre, la démarche de construction des tableaux de bord ou d'une BSC a plus de valeur ajoutée que les indicateurs qui ressortiront, plus ou moins figés, de ce processus et de la discussion. Et les indicateurs, en retour, n'ont de sens et de valeur ajoutée que s'ils sont le point de départ d'un nouveau dialogue sur les plans d'actions, en d'autres termes s'ils deviennent des systèmes de contrôle interactifs au sens de Simons. Il nous semble que ce sont là autant d'évi-

dences (pas des faits !) à découvrir sans cesse à nouveau. Bref, ces quelques pages se veulent un appel à moins de mesure et à plus de management dans les entreprises !

SITUER LES OUTILS DE PILOTAGE DE LA PERFORMANCE AU CŒUR DU MANAGEMENT

Les tableaux de bord peuvent être considérés comme des « boussoles ». Ce sont tous les éléments dégagés par le tableau de bord qui guident ou orientent les responsables dans le suivi de leurs résultats et dans leurs prises d'actions correctives. Lorsqu'ils sont convenablement exploités, ils permettent également de tester et de comprendre l'influence des effets des plans d'actions mis en œuvre sur les performances, donc d'apporter de la « signification ».

L'ouverture du tableau de bord à des indicateurs non financiers permet de donner du sens aux responsables opérationnels

En entreprise, donner du sens, c'est apporter une réponse aux questions « pourquoi ? » et « comment ? ». Si, classiquement, il incombe aux dirigeants de dessiner le sens autour de trois dimensions principales (l'orientation stratégique, les valeurs de l'entreprise et la structure organisationnelle), il revient aux managers, à leurs postes, de le déchiffrer, de l'interpréter, de se l'approprier pour mieux appréhender leur propre champ d'action (c'est-à-dire la combinaison objectifs – ressources – résultats) et de relayer auprès des collaborateurs ou des subordonnés. C'est ce que nous allons illustrer à travers l'exemple du système de pilotage d'une société de *property management* (gestion immobilière).

Système de pilotage dans une entreprise de *property management*

La société de *property management* a pour objet d'exploiter et de louer des locaux à usages professionnels. Les locaux sont destinés à être loués aux différentes unités du groupe (*business units* et filiales) qui en font la demande. Cette prestation donne lieu à des refacturations internes.

Dans le cadre de son nouveau plan stratégique, le comité de direction de la société a défini cinq objectifs stratégiques. Chacun a été décliné dans le cadre d'un plan d'action auquel l'ensemble des directions peuvent contribuer.

Tableau 8.1 – Décliner les objectifs

Objectifs stratégiques	Variables d'actions
Améliorer la rentabilité financière	• Maîtriser les coûts de fonctionnement • Réduire les charges financières • Développer les prestations internes • Réduire le découvert de trésorerie
Réduire le coût locatif par personne logée	• Renégocier les loyers et les contrats de maintenance • Réduire les locaux vacants • Adapter les surfaces aux effectifs • Optimiser les surfaces louées
Optimiser les implantations des filiales dans nos locaux	• Augmenter les surfaces louées aux filiales • Faire des offres attractives
Améliorer la satisfaction des clients	• Mettre en place un contrôle qualité des prestations de ménage • Améliorer la réactivité des prestataires lors des dépannages • Formaliser les formalités de réception de chantiers • Respecter les coûts et les délais des opérations/devis
Accroître la compétence et la réactivité des équipes	• Mettre en place une enquête de satisfaction du personnel • Réaliser le plan de formation annuel • Donner la préférence à la mobilité interne • Développer le système d'information

Afin de mobiliser l'ensemble du personnel à la mise en œuvre du plan stratégique, des indicateurs de mesure de l'atteinte des objectifs et de déroulement du plan d'actions ont été définis et synthétisés dans un tableau de bord.

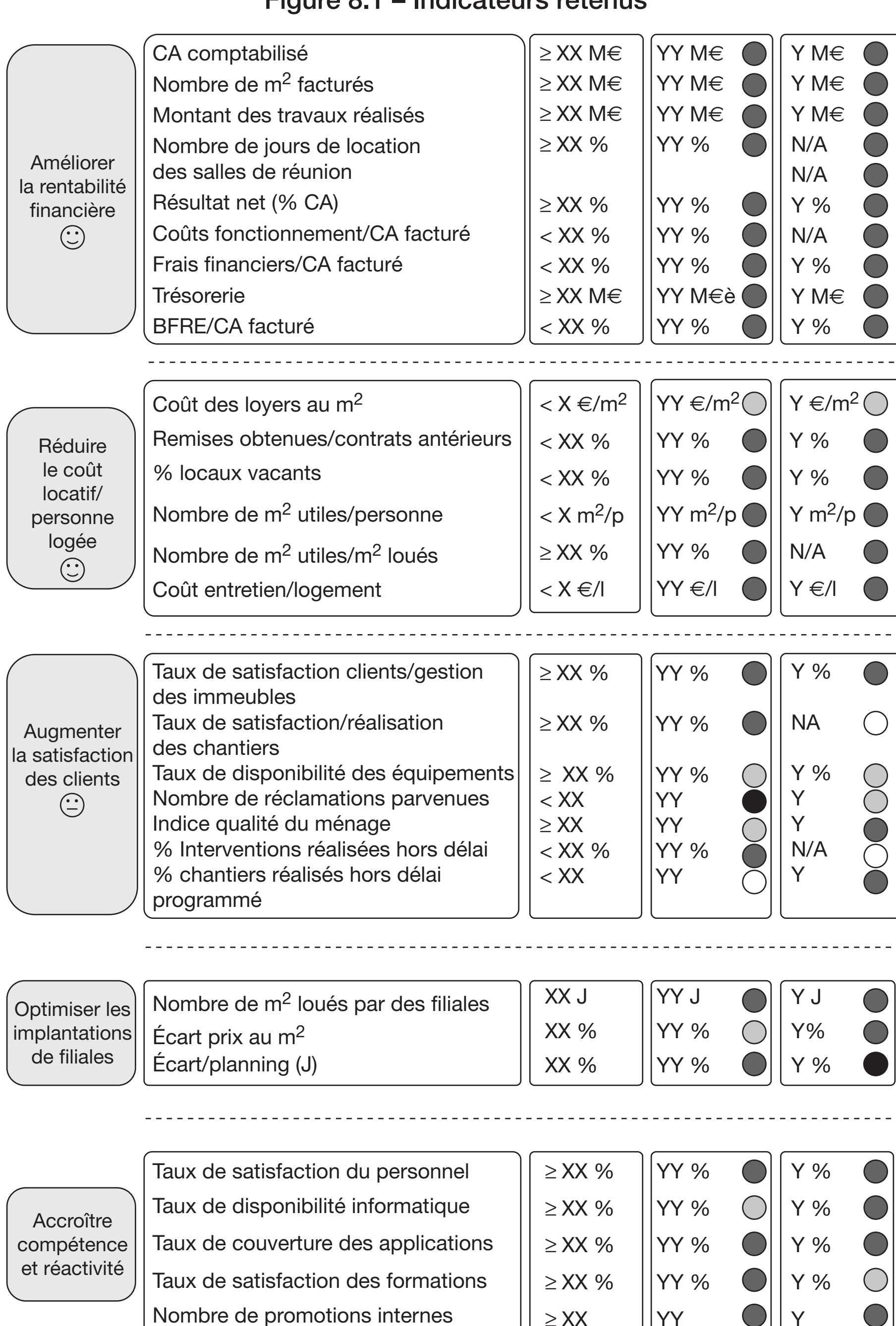
Les indicateurs sont tous reliés à un des cinq objectifs stratégiques. La plupart d'entre eux sont des indicateurs dits « non financiers ». Ils permettent de :

- appréhender une information plus opérationnelle (taux de rejet, temps moyen…) que l'information comptable ;
- identifier des dérapages à leur source avant qu'ils ne soient amalgamés avec d'autres données (stock, quantités vendues ou consommées…) ;
- suivre les autres éléments de la performance, à savoir des éléments qualitatifs qui ont été identifiés dans le plan stratégique comme des facteurs clés de succès (satisfaction des clients, des salariés…) ;
- introduire des indicateurs prospectifs ou en avant (consommation des ménages, évolution des cours du fret, nouveaux clients…).

Les indicateurs retenus sont synthétisés sur la première page du tableau de bord de la direction présentée à la figure 8.1.

Les indicateurs du tableau de bord *Property Management*

Figure 8.1 – Indicateurs retenus



Améliorer la rentabilité financière ☺	CA comptabilisé	≥ XX M€	YY M€	Y M€
	Nombre de m² facturés	≥ XX M€	YY M€	Y M€
	Montant des travaux réalisés	≥ XX M€	YY M€	Y M€
	Nombre de jours de location des salles de réunion	≥ XX %	YY %	N/A N/A
	Résultat net (% CA)	≥ XX %	YY %	Y %
	Coûts fonctionnement/CA facturé	< XX %	YY %	N/A
	Frais financiers/CA facturé	< XX %	YY %	Y %
	Trésorerie	≥ XX M€	YY M€è	Y M€
	BFRE/CA facturé	< XX %	YY %	Y %
Réduire le coût locatif/personne logée ☺	Coût des loyers au m²	< X €/m²	YY €/m²	Y €/m²
	Remises obtenues/contrats antérieurs	< XX %	YY %	Y %
	% locaux vacants	< XX %	YY %	Y %
	Nombre de m² utiles/personne	< X m²/p	YY m²/p	Y m²/p
	Nombre de m² utiles/m² loués	≥ XX %	YY %	N/A
	Coût entretien/logement	< X €/l	YY €/l	Y €/l
Augmenter la satisfaction des clients 😐	Taux de satisfaction clients/gestion des immeubles	≥ XX %	YY %	Y %
	Taux de satisfaction/réalisation des chantiers	≥ XX %	YY %	NA
	Taux de disponibilité des équipements	≥ XX %	YY %	Y %
	Nombre de réclamations parvenues	< XX	YY	Y
	Indice qualité du ménage	≥ XX	YY	Y
	% Interventions réalisées hors délai	< XX %	YY %	N/A
	% chantiers réalisés hors délai programmé	< XX	YY	Y
Optimiser les implantations de filiales	Nombre de m² loués par des filiales	XX J	YY J	Y J
	Écart prix au m²	XX %	YY %	Y%
	Écart/planning (J)	XX %	YY %	Y %
Accroître compétence et réactivité	Taux de satisfaction du personnel	≥ XX %	YY %	Y %
	Taux de disponibilité informatique	≥ XX %	YY %	Y %
	Taux de couverture des applications	≥ XX %	YY %	Y %
	Taux de satisfaction des formations	≥ XX %	YY %	Y %
	Nombre de promotions internes	≥ XX	YY	Y

Le tableau de bord est conçu et utilisé comme un système de communication et non comme un simple système de contrôle. Le code de couleur sert à alerter pour orienter la résolution de problèmes et le progrès continu. Chaque réunion de *reporting* se termine par une liste d'actions à effectuer.

Le tableau de bord est un formidable vecteur pour associer les hommes à la mise en œuvre du changement, mais il ne comble pas un déficit de management

Il existe dans toutes les organisations une règle fondamentale (la plupart du temps élaborée par la direction générale) selon laquelle le comportement individuel doit être orienté vers la réalisation des objectifs organisationnels. En cas de manquement ou d'insuffisance, les éventuelles « infractions » pourront être sanctionnées. Mais, *a contrario*, le respect de la règle devrait se solder par une « récompense » quelle que soit sa nature. Or, pour pouvoir récompenser ou sanctionner, faut-il encore pouvoir et savoir piloter. Voilà à quoi servent les tableaux de bord, les réunions de suivi mensuel, l'entretien annuel d'appréciation. Au préalable, il est nécessaire de définir ce qu'est une performance, comment la mesurer, quels seront les référentiels utilisés pour l'évaluer… Les procédures de planification budgétaire et de direction par objectifs sont des espaces naturels de négociation où les régulations de contrôle et d'autonomie sont en concurrence avec les objectifs locaux qui s'opposent trop souvent aux objectifs centraux. Les objectifs négociés doivent être le produit d'un échange (qu'on l'appelle consensus ou compromis) entre le manager et la direction, le manager et son équipe.

C'est cette démarche de management de la performance que nous allons maintenant illustrer à travers l'exemple du système de pilotage d'un groupe pharmaceutique. Nous verrons tout d'abord la démarche de déploiement stratégique, puis quelques observations de l'audit interne après deux ans de fonctionnement.

Système de pilotage dans un groupe pharmaceutique

Le groupe pharmaceutique est un groupe international qui fabrique et commercialise des médicaments dans différents pays. Chaque unité opérationnelle ou fonctionnelle dispose d'une grande autonomie, lui laissant le champ pour développer ses propres moyens et solutions. Chacune a conçu des tableaux de bord spécifiques.

Afin d'assurer la cohérence par rapport aux objectifs du groupe et de renforcer la coopération entre les différentes unités, le groupe a décidé de déployer sa stratégie au travers d'un tableau de bord stratégique dans le cadre d'une démarche *top-down*.

La démarche de déploiement top-down

Le tableau de bord stratégique du groupe est élaboré lors de la phase finale de la planification stratégique au sein du comité de direction groupe. Il ne fait pas l'objet d'une présentation aux unités opérationnelles ou fonctionnelles.

En revanche, ce tableau de bord stratégique groupe est transmis aux unités opérationnelles et fonctionnelles, en indiquant à chacune les objectifs que le groupe lui délègue (retour sur les capitaux investis, chiffre d'affaires, *cash flow*). Libre à elles de proposer des indicateurs spécifiques rendant compte de leur contribution à l'atteinte de la stratégie du groupe (indice de productivité, réduction des déchets). Après validation par le groupe, certains sont intégrés dans les tableaux de bord des unités fonctionnelles (indice de tonalité pour le service communication, qualité de l'information traitée pour le service comptabilité).

Le déploiement se poursuit au sein des unités opérationnelles et fonctionnelles, en attribuant un rôle spécifique à chaque responsable, en cohérence avec celui des autres (le service production porte l'objectif de réduction des déchets, le service commercial celui lié au chiffre d'affaires). Il s'agit de réduire le nombre d'objectifs en se focalisant sur les points clés. À cet effet, tous les objectifs sont répartis entre les équipes de direction des unités. Certains objectifs sont en délégation pure (temps de mise sur le marché, taux de substitution…), d'autres à partager à plusieurs (*cash flow*, réduction des coûts…), le groupe partant du principe que si le responsable atteint son objectif, alors l'unité atteint le sien. Tous ces objectifs doivent figurer soit dans le tableau de bord de l'unité, soit dans celui d'une autre unité « cliente » (indicateurs du plan de progrès qualité). Chaque indicateur est alloué au moins à une personne.

L'attribution de la part variable de la rémunération est conditionnée à l'atteinte des résultats sur cinq indicateurs minimum (chiffre d'affaires des produits de moins de deux ans, excédent brut d'exploitation, *cash flow*, part de marché, climat social). Pour évaluer la performance sur un indicateur, on définit le niveau à atteindre et un seuil de significativité avec un mini et un maxi (exemple). Une pondération est attribuée à chacun. L'indice global de performance est exprimé sous forme d'une moyenne pondérée (60 % aux indicateurs économiques, 10 % aux indicateurs processus et 20 % aux indicateurs RH).

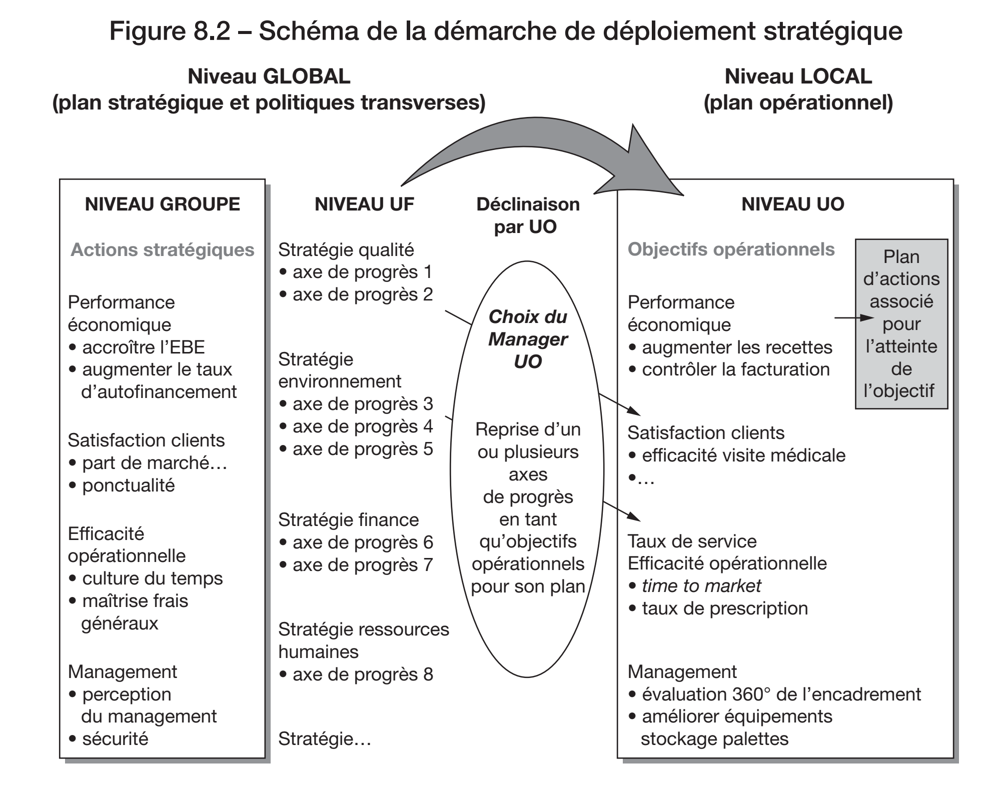
En synthèse, la démarche *top-down* consiste donc à :

- déléguer les indicateurs du Groupe aux unités opérationnelles et fonctionnelles ;
- allouer les objectifs pris exclusivement dans les tableaux de bord des unités après validation par le Groupe ;
- valider le niveau des objectifs à atteindre.

Les marges de manœuvre des unités opérationnelles et fonctionnelles pour adapter le tableau de bord stratégique au contexte et aux équipes consistent à :

- proposer des indicateurs spécifiques pour les unités fonctionnelles ;
- choisir les objectifs alloués à chaque personne, chaque indicateur étant alloué au moins à une personne ;
- définir les cibles mini et maxi, et la pondération sur les indicateurs permettant d'évaluer la performance.

Figure 8.2 – Schéma de la démarche de déploiement stratégique



Les observations de l'audit interne après deux années de fonctionnement

Globalement, les unités se sont approprié la démarche de déploiement. Toutefois, cette appropriation ne s'est pas faite sans interprétation et adaptation au sein des différentes unités. Le tableau de bord Groupe est utilisé, même si certaines unités rencontrent encore quelques difficultés de mise en œuvre.

Certaines unités opérationnelles ne prennent plus la peine de décrire leur stratégie et se contentent de reprendre les indicateurs définis par le Groupe dans leur intégralité, en arguant d'une contribution directe ou indirecte de chacun aux objectifs du groupe. Toutefois, des interrogations persistent sur la pertinence de

ces indicateurs pour garantir la pérennité de l'unité. Bien entendu, les objectifs que l'unité se fixe et qui ne sont pas inclus dans ce tableau de bord sont suivis dans un « autre » tableau de bord comme précédemment.

D'autres unités conservent leurs pratiques antérieures, consistant à conduire leur réflexion stratégique en dehors du cadrage du Groupe, celle-ci étant ensuite suivie dans un « tableau de bord de direction ». Afin de se raccorder aux objectifs du Groupe pour pouvoir rendre compte des résultats de l'entité, un tableau de passage a été effectué afin d'assurer la liaison avec les indicateurs du tableau de bord Groupe.

La démarche de déploiement a été la même quelle que soit la taille des unités. Les plus petites se heurtent à des difficultés pour extraire de leurs bases de données les indicateurs demandés. Le nombre des indicateurs est jugé trop important, alors que certains champs ne sont pas couverts (climat social, grands projets…). Pour pallier ces manques, d'autres indicateurs sont suivis dans les tableaux de bord des services.

L'exercice de détermination des indicateurs représentatifs de la contribution des unités fonctionnelles demeure délicat et incomplet, du fait des difficultés à mesurer l'effet de leurs actions vis-à-vis de leurs clients internes. Par ailleurs, certaines unités opérationnelles souffrent de n'avoir pu introduire des indicateurs de pilotage propres à leur unité.

Tous les indicateurs sont présentés sans distinction de hiérarchisation, de lien de causes à effets, de différenciation entre performance et pilotage. Des entités doivent faire face à des conflits entre objectifs : augmenter la croissance et diminuer le besoin en fonds de roulement, ou encore, accroître le résultat net et investir à long terme sur de gros projets… Un certain flou subsiste sur la façon de renseigner et d'interpréter certains indicateurs, dans la mesure où le dictionnaire des indicateurs n'existe pas.

Ce tableau de bord Groupe est systématiquement analysé par les comités de direction des unités, avec des rythmes différents (quinzaine, mensuel, trimestriel, semestriel). Il est utilisé pour décider d'actions correctrices et caler la projection de fin d'année. Toutefois, si certains indicateurs font l'objet d'une attention régulière, d'autres sont très peu regardés.

Ce tableau de bord sert d'outil d'information aux niveaux inférieurs. La communication au sein des unités est très variable en termes de forme (effectif concerné, fréquence, support), comme de fond (indicateurs commentés, adaptation aux métiers, lien avec les objectifs individuels).

Les contributions réelles des personnes pour les objectifs collectifs sont difficiles à cerner. D'ailleurs, certains considèrent avoir un *input* faible et se sentent peu concernés (les juristes se sentent éloignés des enjeux liés au *cash flow*). La déclinaison des objectifs au niveau des services n'est pas réalisée car ceux-ci sont trop éloignés (spécificité métiers ou projet).

Le lien entre les résultats atteints sur les objectifs et la rémunération variable personnelle est assez décrié, principalement parce que les indicateurs financiers sont trop influencés par des facteurs externes échappant au contrôle du responsable, ou parce que certains responsables ont du mal à identifier leur contribution aux objectifs collectifs.

CONCLUSION

En conclusion de ces deux illustrations, on peut s'interroger pour savoir si le management de la performance, au lieu de s'exercer de façon *top-down*, ne devrait pas au contraire se mettre en place de façon « circulaire », c'est-à-dire en intégrant toutes les parties prenantes concernées par la performance d'une unité donnée (autre unité, clients, fournisseurs, ressources humaines…). La performance devrait être mesurée d'une manière dynamique, dans le but de tenir compte des changements permanents de l'environnement et de l'amélioration continue qu'ils nécessitent, en éprouvant régulièrement le choix des indicateurs. Une telle démarche nécessite une communication en profondeur et adaptée dans toute l'organisation.

Hélène Löning, professeur associé au Groupe HEC
Caroline Selmer, manager associé Groupe Cegos.

Partie 3

Les enjeux sociaux et sociétaux du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion intègre de plus en plus de dimensions sociales et sociétales. Les acteurs, qu'ils soient clients, utilisateurs, producteurs ou victimes du contrôle de gestion prennent une place de plus en plus prépondérante dans les réflexions et les pratiques car ils sont à la base des évolutions observées.

Le premier champ exploré couvre les dimensions « ressources humaines » du contrôle au travers du contrôle de gestion sociale, c'est-à-dire le contrôle de gestion appliqué aux tableaux de bord sociaux ou à la maîtrise de la masse salariale. Comme nous le montrent Gérald Naro et Marc Salez, les défis sont importants tant sont nombreuses les dimensions immatérielles à prendre en compte pour opérationnaliser un bon système de contrôle. La complexité des systèmes nécessite également de simplifier le modèle de contrôle.

La responsabilité sociale des entreprises (RSE) est une extension naturelle de la première problématique, mais appliquée dans un cadre encore plus large, car couvrant la *tripple bottom line* que sont l'économique, l'environnement et le social. Jean-Jacques Pluchart et Gérald Leclerc développent et illustrent ces différents aspects.

Enfin, Caroline Lambert, Samuel Sponem et Pierre Raguideau analysent le rôle du contrôleur de gestion et sa relation avec les managers. C'est une autre dimension sociale, plus comportementale, pour un duo dont la bonne entente façonne le contrôle.

Chapitre 9

Le contrôle de gestion sociale en quête de fondements théoriques et méthodologiques

Le contrôle de gestion sociale pourrait se définir comme l'application des techniques de contrôle de gestion à la sphère des ressources humaines. Il se situe à la frontière entre les ressources humaines (RH) et les finances, au sens large.

Le métier des directeurs des ressources humaines (DRH) a profondément évolué au cours de ces quinze dernières années. Initialement psychosociologue, le DRH de la fin des années 1990 a été recruté pour sa compétence de juriste. Depuis le début des années 2000, la fonction RH s'éloigne de plus en plus d'une dimension purement administrative qui est de plus en plus externalisée, pour revêtir une dimension stratégique. Les « nouveaux DRH » sont donc des gestionnaires à part entière en ce que l'on attend d'eux, non plus seulement qu'ils excellent dans la coordination des micro-compétences de leurs services, mais aussi et, surtout, qu'ils soient partie prenante dans le développement et dans la réalisation des objectifs stratégiques de l'entreprise. Il leur incombe notamment de définir les politiques d'emploi ou de rémunération, par exemple, au service d'un modèle économique. Une stratégie RH est ainsi définie. Celle-ci ne doit pas être conçue par les seuls DRH, mais de façon transversale avec le concours, le soutien et la bonne compréhension du comité de direction et des lignes managériales. Le DRH dispose alors d'un atout précieux si, dans son équipe, il bénéficie de la collaboration d'un contrôleur de gestion sociale, doté de la double compétence contrôle/RH en charge du *controlling* RH et/ou spécialiste des rémunérations et avantages sociaux (*compensation & benefits managers*), spécialiste, également, des projections de masse salariale.

De plus, les DRH sont confrontés à l'impérieuse nécessité de démontrer la valeur créée par la fonction, tant pour asseoir leur légitimité que, plus prosaïquement, pour obtenir une enveloppe budgétaire à la hauteur de leur politique. Si, comme le souligne Peter Drucker, « on ne peut gérer que ce que l'on mesure », les DRH doivent en effet être en possession d'outils et de compétences leur permettant d'évaluer le retour sur investissement des politiques RH.

Généralement, le contrôleur de gestion sociale opère sous la dépendance hiérarchique du DRH. Ce serait en effet dénaturer la fonction que de rattacher le chiffrage des impacts de la politique RH à la direction administrative et financière. Même si la tentation est grande pour les DAF de certaines entreprises de « prendre la main » sur le pilotage financier de la sphère RH. Comment le pourraient-ils efficacement sans connaître précisément les facteurs de variation de cette grandeur significative qu'est la masse salariale ? Dans les entreprises qui s'y essaient, le remède semble pire que le mal : les contrôleurs financiers passent beaucoup de temps à identifier des écarts qu'ils ont eux-mêmes générés et au surplus, ils ne sont positionnés ni pour proposer les plans d'actions correctives, ni *a fortiori* pour les déployer.

Notons également que le contrôle de gestion sociale est insuffisamment enseigné dans les cursus universitaires, guère plus dans les grandes écoles. Il n'existe qu'un nombre très limité de cursus spécialisés. La ressource « contrôleur de gestion sociale » est rare, donc précieuse. Elle est souvent pourvue en interne (par un ancien spécialiste paie, par exemple) et souvent volatile.

Les sociétés anglo-saxonnes et celles des pays nordiques sont globalement très avancées, sans doute « par culture ». Il en est de même pour les grandes entreprises « familiales », car elles ont plus de facilités que les grands groupes internationaux à entrer dans la logique de leur propre développement durable et notamment à faire la différence entre le *cost killing* et le *cost reducing*. La plupart des entreprises ont adopté un mode de gestion « par le résultat » et les arbitrages d'allocations de ressources sont très souvent réalisés dans une vision « court-termiste » qui peut significativement obérer le résultat des années futures.

Globalement, en France, les entreprises sont relativement peu outillées et plutôt en retard dans cette fonction, alors même qu'elles peuvent être leaders sur leur marché. On constate la même hétérogénéité dans le secteur public.

Les métiers du contrôleur de gestion sociale suivent les mêmes évolutions que celles du *controlling* financier : passer de l'alerte statique à la proposition de solutions, de la présentation du passé (*reporting*) à une vision prospective (pilotage), de la recherche de la performance au déploiement de plans d'actions opérationnels et de la simple manipulation de données chiffrées à une réelle analyse des données.

Comme toute pratique en émergence, le contrôle de gestion sociale est aujourd'hui en quête de fondamentaux qui lui permettront de gagner en crédibilité et d'asseoir sa maturité. Gérald Naro nous invite alors à partir à la recherche des fondements théoriques du contrôle de gestion sociale, tandis que Marc Salez, fort de son expérience de consultant, préconise un approfondissement méthodologique des pratiques de contrôle de gestion sociale.

À LA RECHERCHE DES FONDEMENTS THÉORIQUES DU CONTRÔLE DE GESTION SOCIALE

Le contrôle de gestion sociale puise une part de ses fondements dans les recherches sur la comptabilité des ressources humaines qui, à la fin des années 1960, poursuivent l'ambition de valoriser et comptabiliser les ressources humaines. Les notions de pilotage et de reporting du capital humain remettent, aujourd'hui, au goût du jour des préoccupations qui semblaient quelque peu oubliées. L'évolution de la pensée stratégique, et notamment le modèle des ressources et des compétences, y sont sans doute pour quelque chose. En mettant l'accent sur un « avantage concurrentiel RH », ils révèlent de nouveaux enjeux pour le contrôle de gestion sociale.

Valoriser et comptabiliser les ressources humaines : de la comptabilité des ressources humaines au reporting du capital humain

L'idée d'évaluer et de comptabiliser la valeur des ressources humaines n'est pas une idée nouvelle. Fondant sa légitimité théorique dans les théories du capital humain en économie, un important courant de recherche est né de la volonté de considérer les ressources humaines comme des investissements et, à ce titre, de procéder à leur enregistrement à l'actif du bilan. Plus récemment, la notion de capital humain, remise au goût du jour dans le cadre du *knowledge management*, trouve un lieu d'étude privilégié dans les réflexions actuelles autour de la comptabilisation des intangibles et dans les pratiques de reporting du capital intellectuel.

Les premières recherches académiques sur la comptabilité des ressources humaines débutent à la fin des années 1960 et sont le fait d'une équipe de chercheurs de l'université d'État du Michigan. Le sujet suscite alors un intérêt grandissant au sein de la communauté scientifique au point de réunir un comité de chercheurs et de praticiens qui, en 1973, rédigent un rapport publié dans *The Accounting Review*. La comptabilité des ressources humaines y est ainsi définie comme « le processus d'identification et de mesure des données sur les ressources humaines et leur communication aux parties prenantes ». Cette comptabilité se fixe alors pour ambition de calculer les coûts et la valeur des ressources humaines pour les comptabiliser à l'actif du bilan. L'un des objectifs principaux de cette approche consiste « à développer des méthodes permettant de mesurer les coûts et la valeur des ressources humaines » (Flamholtz, 1974). Trois types de mesures sont ainsi envisagés :

- l'*approche par les coûts* a pour dessein de comptabiliser les coûts d'acquisition et de remplacement des ressources humaines. En premier lieu, peuvent être comptabilisés les coûts historiques regroupant les charges initialement suppor-

tées pour acquérir et développer les ressources humaines. On retiendra les coûts de recrutement, d'accueil et d'intégration dans l'entreprise, de formation, etc. En second lieu, il semble possible de prendre en compte les coûts de remplacement. Si l'on peut penser au premier abord aux dépenses occasionnées par le *turnover* des salariés, plus globalement, il s'agit d'évaluer la valeur de remplacement à l'identique du personnel de l'entreprise. Une troisième approche consiste à ajouter à cela les coûts d'opportunité. Ces coûts se réfèrent aux revenus sacrifiés. Flamholtz (2001) cite, à titre d'exemple, le cas des ventes non réalisées durant le temps de formation d'un commercial ;

- l'*approche par la valeur* consiste à calculer la valeur actualisée des services attendus des ressources humaines. Il s'agit ainsi, d'une part, de déterminer une période « de services » et, d'autre part, d'estimer les services attendus des salariés au cours de cette période. Ces services font alors l'objet d'une évaluation monétaire et d'une actualisation. Plusieurs chercheurs estiment la valeur des ressources humaines à partir de la valeur actualisée des futurs salaires ;
- *les mesures non monétaires*, telles qu'elles sont présentées dans le rapport du comité sur la comptabilité des ressources humaines, se réfèrent à plusieurs approches comme l'inventaire des compétences disponibles, le recensement des « personnes clés » dans une organisation.

Ces travaux pionniers sur la comptabilité des ressources humaines donnent lieu à plusieurs tentatives d'application en entreprise dont la plus célèbre est l'expérience animée par W. Pyle au sein de R.G. Barry Corporation. Durant plusieurs années, cette entreprise publie des états financiers dans lesquels les ressources humaines, évaluées à leurs coûts (historiques et de remplacement), sont portées à l'actif du bilan. D'autres expérimentations en entreprise ont lieu au cours des années 1970 avec, toujours en filigrane, la problématique de l'activation des ressources humaines et toutes les interrogations que cela suscite du point de vue des principes comptables (évaluation des actifs, durée de vie, modalités d'amortissement, etc.). En France, sous l'impulsion des travaux d'E. Marquès (1974), un important courant de réflexion se développe au cours des années 1970. Mais si les recherches sur la comptabilité des ressources humaines paraissent rencontrer aujourd'hui un regain d'intérêt, elles connaissent un vif recul durant la période 1976-1980. De nombreux chercheurs et praticiens se posent notamment la question du coût des expérimentations en entreprise par rapport à des bénéfices incertains. Force est de constater, aujourd'hui, le manque d'applications comptables en entreprise et l'absence de référence aux ressources humaines dans les normes comptables internationales (FASB ou IAS/IFRS). Cela tient sans doute aux limites de l'activation des ressources humaines inhérentes à la fois à des difficultés liées au respect des principes comptables fondamentaux et aux méthodes d'évaluation. Mais, il convient d'ajouter également la difficulté de matérialiser concrètement ces calculs. Les données concernant le personnel, pour l'heure,

sont enregistrées en comptabilité en tant que charges, c'est-à-dire en tant que consommations de ressources. Les enregistrer à l'actif constitue une évolution majeure, en ce sens qu'elles sont perçues comme des investissements. Cette idée est inspirée directement de la théorie du capital humain en économie et, d'ailleurs, les termes d'actifs et de capital humain sont employés indistinctement par les auteurs. En fait, ces deux concepts sont complémentaires. Selon les principes de la partie double, le capital apparaît comme le versant opposé des actifs au bilan : comme l'indique Mayo (2001), « c'est la valeur intrinsèque de notre personnel qui compose le capital humain et, en même temps, cette valeur constitue un actif créant de la valeur ». Pour l'auteur, ce capital est actuellement la propriété du personnel lui-même, qui le loue à l'entreprise aussi longtemps qu'il choisit de maintenir sa collaboration ou que l'entreprise choisit de le maintenir : « Comme l'on investit son capital financier, il est logique que l'on fasse de même de son capital humain. »

Ceci étant posé, les actifs humains présentent certaines caractéristiques qui rendent leur comptabilisation à l'actif particulièrement délicate. D'abord, sur un plan juridique et patrimonial, on se heurte à cette évidence que l'entreprise ne possède pas ses ressources humaines. Comme le note Fitz-Enz (2000), les comptables ne sont jamais à l'aise face à quelque chose qu'ils ne peuvent ni acheter ni vendre à un certain prix. Ensuite, comment respecter un principe de prudence dans l'enregistrement comptable des actifs humains, lorsque l'on sait qu'il s'agit de ressources particulièrement dynamiques : le *turnover*, les promotions, la démotivation font que la valeur des ressources humaines est en perpétuel mouvement. Se pose dès lors la question redoutable de l'amortissement de ces actifs. En réalité, la problématique des ressources humaines s'inscrit dans le cadre de celle de la comptabilisation des intangibles et, en tant que telle, se heurte à de redoutables questions. La norme IAS 38 qui traite précisément des intangibles précise qu'un actif intangible devrait être reconnu initialement dans les états financiers à son coût si, et seulement si : *a*) l'actif relève de la définition d'un actif intangible. Particulièrement, il doit être un actif identifiable qui peut être contrôlé et clairement distingué du *goodwill* d'une entreprise ; *b*) il est probable que les futurs bénéfices économiques qui sont attribuables à l'actif constitueront des flux futurs pour l'entreprise et *c*) le coût de cet actif peut être mesuré de façon fiable. Concernant les ressources humaines, se posent donc des questions particulièrement complexes telles que la fiabilité de la mesure de ses coûts (coûts historiques, de remplacement, juste valeur ?), la question de bénéfices attendus (quels bénéfices ? comment les évaluer ? à quel taux d'actualisation ?) et la question de la contrôlabilité de cet actif par l'entreprise. On le voit, si la comptabilisation des ressources humaines constitue un projet séduisant, elle se heurte à des interrogations majeures sur le plan des principes comme des techniques d'enregistrement comptables. Comme l'indique fort justement Martory (1999), « l'on ne saurait donc confon-

dre la légitimité de la constatation d'une valeur et la nécessité de son inscription dans un bilan légal ». Cela d'autant plus que ces informations peuvent très bien figurer de façon qualitative dans des documents annexes.

La reconnaissance de la valeur des ressources humaines en tant qu'actifs intangibles devant figurer dans les états financiers de l'entreprise suscite depuis ces dernières années un regain d'intérêt. En toile de fond, plusieurs évolutions légitiment cette idée : les approches récentes de la stratégie d'entreprise et, plus particulièrement, le modèle des ressources et des compétences ; mais également le développement du *knowledge management* ou des notions de « capital intellectuel ». Si diverses méthodes telles que le calcul de la valeur de marché ajoutée (MVA), du ratio *price-to-book* ou du ratio « Q » de Tobin permettent d'approcher la valeur du capital intellectuel, ce sont surtout les modèles de tableaux de bord stratégiques scandinaves, centrés sur le capital intellectuel, qui proposent une véritable démarche de reporting et de pilotage du capital humain. Pour les auteurs à l'origine de ces modèles (Edvinson et Malone 1997 ; Sveiby 1997), la valeur totale d'une firme se compose du capital financier (les actifs nets tangibles) et du capital intellectuel (les actifs intangibles). À l'intérieur de ce dernier, figure le capital humain, qui regroupe des éléments tels que les compétences, les attitudes (motivation, implication, par exemple), l'agilité intellectuelle. Loin de vouloir à tout prix donner une mesure monétaire de ces données intangibles, les modèles s'efforcent d'en fournir une information qualitative qui, publiée notamment lors de la communication du rapport annuel, viendra compléter les états financiers de l'entreprise en apportant une explicitation des actifs intangibles.

En définitive, comme l'indique Martory (1999), « la recherche de la valeur du potentiel humain est légitime mais elle ne conduit pas nécessairement à l'inscription d'une somme à l'actif du bilan ». En effet, considérer les ressources humaines comme un stock de capital, outre les difficultés comptables que nous avons soulevées, ne présente en soi, qu'un intérêt limité. À quoi bon, en effet, s'ingénier à vouloir comptabiliser comme des actifs physiques des éléments à la fois intangibles et dynamiques par essence ? Plus précisément, plutôt que s'obstiner à mesurer et comptabiliser une hypothétique valeur intrinsèque des ressources humaines, n'a-t-on pas intérêt à rendre compte des processus de création de valeur par ces mêmes ressources humaines, dans leur capacité à créer un avantage concurrentiel soutenable ? Il s'agit là, sans doute, d'un enjeu stratégique majeur pour le contrôle de gestion sociale.

Vers un contrôle de gestion stratégique des ressources humaines : les nouveaux enjeux du contrôle de gestion sociale

Le contrôle de gestion sociale s'est fortement développé au sein des entreprises comme un dispositif de contrôle de gestion à part entière. Aujourd'hui, la reconnaissance des ressources humaines comme sources de création de valeur et d'avantage

concurrentiel a donné lieu à une prise en compte croissante des indicateurs sociaux dans les modèles de contrôle de gestion. De même, avec l'émergence des concepts de responsabilité sociale de l'entreprise et de développement durable, les entreprises sont aujourd'hui amenées à produire des indicateurs sur leur gestion sociale. Ces évolutions révèlent des enjeux nouveaux pour le contrôle de gestion sociale.

Anthony (1965) définit le contrôle de gestion comme « un processus par lequel les managers s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience dans l'accomplissement des buts organisationnels ». À ce titre, les ressources humaines constituent un objet de contrôle à part entière au sein des organisations. Généralement appelé contrôle de gestion sociale, ce contrôle porte sur l'ensemble des données et activités sociales de l'entreprise (recrutement, formation, communication, rémunération, hygiène et sécurité, climat social). Pour Martory (1990), « le contrôle de gestion sociale est une des composantes et une des extensions du contrôle de gestion. C'est un système d'aide au pilotage social de l'organisation ayant pour objectif de contribuer à la gestion des ressources humaines dans leurs performances et leurs coûts ».

Même s'il existe de nombreuses similitudes, notamment au plan des indicateurs utilisés, il convient de distinguer le contrôle de gestion sociale de l'audit social. Ce dernier correspond davantage à un état des lieux instantané d'une situation sociale. Il peut s'agir d'une recherche de conformité avec les règles dans le cadre de l'audit légal, ou encore, d'une recherche de cohérence entre les pratiques et politiques RH et la stratégie de l'organisation, dans le cadre d'un audit stratégique, par exemple.

Le contrôle de gestion sociale procède, lui, d'un contrôle permanent à des fins de pilotage social et de mesure des performances sociales de l'entreprise. Il mobilise plusieurs dispositifs :

- *le reporting social* consiste à rendre compte à la hiérarchie des données sociales, des actions et résultats concernant les salariés dans les différents centres de responsabilité. Il s'agit alors d'un reporting interne. Cela consiste en une remontée d'informations depuis les diverses directions des ressources humaines décentralisées au niveau des établissements ou filiales de l'entreprise, vers la DRH du groupe. Plus généralement, le reporting social peut être inclus dans le reporting comptable et financier du groupe. Dans ce cadre, les entreprises, et plus spécifiquement les grands groupes, organisent une remontée mensuelle ou trimestrielle d'informations depuis les unités décentralisées (leurs divers centres de profit), jusqu'au sommet stratégique (le siège social). Les indicateurs sociaux figurent alors parmi un ensemble d'indicateurs et d'informations, généralement à vocation financière et commerciale. Un reporting externe consiste à rendre compte aux diverses parties prenantes de l'entreprise des données sociales de l'entreprise. Si le bilan social peut être considéré comme un document de reporting externe, aujourd'hui, notamment dans le cadre de la loi sur les nouvelles régulations économiques, les entreprises sont de plus en plus ame-

nées à communiquer une information de nature sociale, en direction d'un ensemble élargi de parties prenantes ;

- *le pilotage et les tableaux de bord sociaux* : il s'agit de permettre aux cadres RH et aux managers de suivre, en toute autonomie, de façon régulière et selon une fréquence adaptée aux délais décisionnels, les données opérationnelles et stratégiques de gestion des ressources humaines dont ils ont la responsabilité. À la différence du reporting qui présente des informations *sur* les entités, les outils de pilotage sont construits *pour* les entités. Ce pilotage s'exerce au moyen de tableaux de bord, documents synthétiques, composés d'une série d'indicateurs volontairement peu nombreux, mais pertinents vis-à-vis du niveau de responsabilité et du contexte décisionnel de l'utilisateur. Là encore, s'il existe des tableaux de bord sociaux, exclusivement dédiés à la fonction RH, les indicateurs sociaux doivent également figurer parmi l'ensemble des indicateurs des responsables opérationnels ou des dirigeants ;
- *le système budgétaire relatif à la fonction ressources humaines de l'entreprise* peut se décomposer en sous-budgets selon l'organisation des responsabilités au sein de la fonction (budget de la formation, budget du recrutement, etc.), ou se présenter sous la forme d'un budget global des frais de personnel au niveau de la gestion prévisionnelle des produits et charges de l'entreprise ;
- *l'analyse et le contrôle de la masse salariale* apportent des éléments d'analyse particulièrement éclairants sur l'évolution de la masse salariale. À partir d'une masse salariale de référence, on calcule ses effets partiels de variation : effets des augmentations générales ou individuelles (GVT), effets de report, effets d'effectifs, effets de structure, effet de noria, etc. Davantage dans une optique de contrôle budgétaire, il est également possible d'envisager un calcul d'écarts à l'instar des méthodes de calcul d'écarts sur chiffre d'affaires ;
- *la gestion prévisionnelle des emplois et des compétences* (GPEC), parce qu'elle s'inscrit dans la planification des ressources humaines, doit également être considérée comme un dispositif de contrôle de gestion sociale.

Notons que le contrôle de gestion sociale n'est pas l'apanage de la seule direction des ressources humaines. La mise en place d'indicateurs et de tableaux de bord sociaux doit être construite « en poupée russe ». Au niveau de la direction générale, le tableau de bord stratégique de type *balanced scorecard* intègre les données RH au sein d'un axe apprentissage organisationnel. Ces macro-indicateurs sont ensuite déclinés à l'échelon de tous les centres de responsabilité de l'entreprise. À partir du moment où un cadre fonctionnel ou opérationnel a sous sa responsabilité plusieurs collaborateurs, il devient pertinent d'inclure des indicateurs sociaux parmi ses indicateurs de gestion. De même, le reporting interne a notamment pour objet de permettre à la direction d'évaluer et de piloter l'ensemble des actions et résultats des unités décentralisées, et, tout particulièrement, les variables RH.

Le contrôle de gestion sociale apparaît bien comme un dispositif de contrôle de gestion à part entière, dans lequel il s'agit de contrôler l'efficience et l'efficacité dans l'acquisition et l'utilisation d'une ressource bien particulière : les ressources humaines. Au-delà de cette dimension technico-économique du contrôle de gestion sociale, plusieurs évolutions récentes lui confèrent une dimension stratégique accrue et révèlent de nouveaux enjeux.

Si le contrôle de gestion sociale ne constitue pas une pratique récente, plusieurs évolutions dans la pensée managériale, comme dans les stratégies des entreprises, lui confèrent un intérêt accru en révélant la nécessité d'un contrôle de gestion stratégique des ressources humaines. Parmi ces facteurs d'évolution, le modèle des ressources et des compétences en stratégie nous invite ainsi à nous interroger sur l'existence d'un « avantage ressources humaines ».

Le modèle des ressources et des compétences – la *resource based view* ou RBV – considère, en effet, que plusieurs facteurs internes et idiosyncratiques – *des ressources, compétences, routines ou capacités* – peuvent constituer, à condition d'être rares, non imitables, non substituables et sources de valeur pour le client, un avantage concurrentiel durable et soutenable. Le *modèle des compétences fondamentales* ou cœur de compétences, complète cette approche en s'intéressant à la capacité de l'entreprise à construire, exploiter, transférer ses ressources. L'approche en termes de *capacités dynamiques* prolonge et dépasse les deux précédents modèles : en environnement changeant, l'origine de la performance ne se situe pas au seul plan de ressources et compétences particulières, mais plutôt dans l'aptitude de l'entreprise à reconfigurer constamment sa base de ressources et compétences, pour créer de nouvelles formes d'avantage compétitif. Cette reconnaissance accordée aux ressources internes en tant que sources d'avantages concurrentiels apporte une légitimité à l'idée selon laquelle, les ressources humaines sont source d'avantages concurrentiels. Parmi, les variables RH retenues par les chercheurs, on retiendra tout particulièrement la culture organisationnelle, les valeurs de l'entreprise, la confiance, les connaissances, le leadership et le mode de management. Pour Boxall (1998), les ressources humaines, en tant que ressources internes, douées de compétences, et de capacités d'apprentissage procurent à l'entreprise un avantage distinctif qu'il qualifie « d'avantage RH ». Celui-ci réside dans les processus d'apprentissage, de coopération et d'innovation. Il est ainsi fonction de processus à causalité ambiguë, socialement complexes, qui se développent à travers l'expérience unique d'une organisation. Dès lors, l'un des enjeux du contrôle de gestion réside dans la nécessité de piloter ces processus. Se pose alors la question des indicateurs RH permettant de saisir des phénomènes qui procèdent d'une ambiguïté causale et de processus intangibles. C'est sans doute ici que l'axe « apprentissage-innovation » du *balanced scorecard*, loin de se réduire à de simples indicateurs de diagnostic social, prend toute sa signification. Ce caractère intangible des facteurs déterminants de la valeur des ressources

humaines souligne également l'intérêt des approches en termes de capital humain ou intellectuel, développées dans les tableaux de bord scandinaves, de type *Navigator* de Skandia.

Un second ensemble de facteurs redonne au contrôle de gestion sociale un intérêt accru en ce qu'il lui confère une dimension stratégique majeure. Le contrôle de gestion sociale occupe aujourd'hui une place stratégique, à l'heure où les entreprises positionnent les questions de responsabilité sociale et de développement durable au cœur de leurs stratégies. De même, outre la législation sur le bilan social, de nouvelles réglementations – *l'article 116 de la loi NRE, en France, par exemple* – les conduisent à diffuser une communication annuelle sur les conséquences sociales de leur gestion, au même titre que d'autres considérations environnementales et économiques, tandis que plusieurs agences de notation sociale, s'intéressent à leurs performances sociales. Mais les enjeux du contrôle de gestion sociale se situent bien au-delà de cette simple communication sociale dont on peut légitimement s'interroger sur la finalité : s'agit-il d'un véritable reporting procédant d'une reddition des comptes ou bien cela ne relève-t-il en définitive que d'une communication institutionnelle ? C'est davantage dans les processus de pilotage internes que le contrôle de gestion sociale peut, semble-t-il, révéler tout son potentiel. La maîtrise de la stratégie de développement durable, affichée dans les rapports annuels des sociétés, met en avant la nécessité de recourir à des indicateurs sociaux, parmi les indicateurs de tableaux de bord des responsables opérationnels, au sein même des unités de production.

L'ensemble de ces évolutions plaident en faveur du développement d'un véritable contrôle de gestion sociale et ce dernier, aujourd'hui à la croisée des chemins, est en quête d'un approfondissement de ses pratiques.

Un contrôle en quête d'un approfondissement de ses pratiques

Pour se prévaloir d'une crédibilité comparable à d'autres domaines du contrôle de gestion, le contrôle de gestion sociale doit désormais se livrer à un approfondissement de ses pratiques. Cela implique la réunion de plusieurs conditions de succès : partager le même référentiel semble un préalable. Il s'agira également de mettre la paie et l'administration du personnel sous contrôle. De même, il importera d'identifier les composantes des coûts salariaux et de construire des budgets pertinents. Enfin, il conviendra de développer des outils de reporting et de pilotage qui atteignent leurs objectifs.

La première brique : partager le même référentiel

La fonction RH est le fournisseur de clients internes aux attentes très différenciées : comité de direction, lignes managériales, instances représentatives du personnel, des salariés. Au-delà d'une certaine méconnaissance, voire d'un désintérêt, de ces clients pour ce qui touche de près ou de loin à l'organisation et à la production de la fonction RH, il en découle des réelles difficultés de communication sur des termes pourtant largement usités dans les entreprises.

Partager les mêmes définitions en matière de décompte des effectifs semble un préalable. On pourrait ainsi penser que la formule de calcul des effectifs est claire pour tout le monde. Cet indicateur est en effet le dénominateur de nombreux ratios de performance économique. Pour autant, le serpent de mer que constitue la définition des effectifs n'est pas toujours bien partagé dans les entreprises entre les DAF, les DRH, les lignes managériales ou les instances représentatives du personnel. Plusieurs interrogations se font jour : il convient de définir avec précision la notion d'effectif retenue parmi toutes les options possibles : par tête ou en équivalent temps plein ; théorique, permanent, inscrit, présent, payé, au travail, etc. Une fois les différentes notions d'effectifs définies, reste à savoir dans quel outil ils sont décomptés : dans la gestion des temps et activités ou dans la paie ?

Tout comme pour les effectifs, il convient également de partager les mêmes définitions en matière de masse salariale ou de calcul du coût du travail. Concernant la masse salariale, cette variable clé qui peut représenter jusqu'à 90 % du compte de résultat opérationnel est-elle réellement assimilée par tous ? Là encore, de quoi parle-t-on, au juste ? D'une masse salariale nette, brute, brute chargée, masse salariale paie (brut + charges patronales + éléments du net constitutifs de charges) ou d'une masse salariale comptable (masse salariale paie + provisions), coûts de personnel (masse salariale comptable + frais de missions/réception, dépenses de formation et autres charges afférentes à l'exécution du travail) ou, encore, plus généralement, du coût du travail (incluant main-d'œuvre externe et coûts environnés : SIRH, bureaux etc.) ? Les salariés s'intéressent au montant du net à payer. DAF et DRH ont des notions et des utilisations sensiblement différentes. Les lignes managériales n'ont pas toujours une bonne compréhension des facteurs d'évolution de cette dernière *a fortiori,* lorsqu'on leur demande de la gérer de façon prévisionnelle puisque leur rémunération variable est pour partie assise sur cette variable clé.

La masse salariale est utilisée dans les budgets et pour partie dans le bilan social présenté annuellement au comité d'entreprise.

En complément de ces outils, de nombreuses entreprises mettent en place des bilans sociaux individuels (BSI) afin de valoriser leur système de rémunération.

Le BSI est une présentation individualisée des différents éléments de la rémunération globale commentée et chiffrée. Le concept de rémunération globale est relativement récent dans l'entreprise et inégalement compris et intégré par les

salariés. De nombreuses enquêtes ont ainsi pu mettre en évidence que la rémunération est souvent associée au salaire mensuel, et que celui-ci est même parfois considéré net de charges sociales. Le BSI permet, en recensant les différents modes de rémunération utilisés par l'entreprise et les avantages sociaux offerts aux salariés, de trouver un axe de communication efficace autour de ce problème. Il donne à l'entreprise la possibilité de faire connaître sur un support spécifique plus lisible que le bulletin de paie les différents aspects de la politique sociale et de sa contribution financière. L'entreprise valorise ainsi ses engagements sociaux auprès de ses collaborateurs.

Mettre sous contrôle la paie et l'administration du personnel

La paie, principale source des informations financières du contrôle de gestion sociale, constitue bien souvent une « boîte noire » dans laquelle les clients internes du service paie (manager, contrôleurs financiers, services comptables et DAF) ont du mal à s'y retrouver. Au surplus, selon le ministère du Travail, une paie sur quatre serait fausse. De nombreux facteurs expliquent pourquoi les paies sont « fausses ». On peut en dresser une première liste non limitative : contrainte de très brefs délais de traitement, relations souvent difficiles avec le prestataire externe, la complexité interne à l'entreprise (mille-feuille des composantes de la rémunération, outils informatiques rarement intégrés, pas toujours dimensionnés à la volumétrie de traitement), multiplicité des sources juridiques et leur rapide obsolescence, difficile traçabilité des éléments de la situation personnelle des salariés, très délicate collecte des variables mensuelles de paie, rareté sur le marché de l'emploi de gestionnaires paies qualifiés. La liste est longue et il convient au demeurant d'ajouter l'absence d'audit périodique obligatoire (celui des commissaires aux comptes étant limité à un contrôle global de cohérence).

En outre, on peut se poser la question de savoir comment un *contrôleur* de gestion peut *contrôler* une matière qu'il connaît peu : combien d'heures d'enseignement sont-elles dédiées à la « paie » dans l'ensemble du cursus des contrôleurs de gestion, fussent-ils contrôleurs de gestion sociale ?

Dans ce contexte, d'énormes gisements de coûts cachés sont présents dans la paie en général et dans la gestion administrative du personnel en particulier. Ce faisant, comment produire une paie sans erreur et dans les délais ? D'abord, il convient de mettre à jour un référentiel commun composé d'un livre blanc décrivant les modes de calcul et modes opératoires et d'un manuel de vulgarisation à l'usage de tous les clients du service paie. Ensuite, il importe d'instituer des contrôles de paie systématiques à périodicité mensuelle et annuelle. Enfin, il est essentiel de formaliser en l'écrivant le macro-processus paie et ses sous processus.

Identifier les composantes des coûts salariaux et construire des budgets pertinents

Comité de direction, DRH et DAF doivent identifier précisément les composants de la masse salariale regroupés par nature : éléments du brut (salaires de base, absences et heures supplémentaires, primes diverses) ; cotisations sociales, taxes parafiscales ; éléments du net constitutifs d'une charge pour l'entreprise. Ces différentes composantes doivent être directement lisibles et comptabilisés de telle sorte que des écarts puissent être constatés immédiatement entre les projections de masses salariales, les données de paie, la comptabilité et les budgets.

Cette « segmentation » des différents composants de la masse salariale permettra de construire des budgets de frais de personnel adaptés à une analyse rapide et pertinente des écarts et facilitera la compréhension des évolutions, donc la mise en place de plans d'actions. Au regard de la présentation des budgets, le libellé de chaque ligne pourra être adapté aux besoins de chaque entreprise (avec intégration de la main-d'œuvre externe si l'on veut avoir une vision globale du coût total de la main-d'œuvre). Le contenu de chaque colonne sera généralement le suivant : cumuls mensuels (12 colonnes), cible annuelle, mois de l'année $n + 1$, écarts sur les dernières colonnes.

Des outils de reporting et outils de pilotage atteignant leurs objectifs

Le reporting suit l'évolution des données (passé). Il présente une vision SUR les entités.
Le tableau de bord, mesure la performance (futur), il présente une vision POUR les entités.

Les outils de reporting constituent un préalable indispensable à une bonne compréhension de ce qui s'est passé. Mais, en règle générale, on constate les manquements suivants : absence d'indicateurs globaux cohérents avec la stratégie, vision partielle de la performance, information tardive et peu ciblée, outil peu fédérateur. Les indicateurs sont plus axés SUR les entités que POUR les entités. Ces dernières construisent alors leurs propres outils de pilotage élaborés de façon dispersée et sans souci de coordination. D'où la nécessité de mettre en place des outils de *pilotage.*

Alors que les outils de reporting répondent à des besoins génériques – *quels effectifs ? Quelle structure des contrats de travail ? Quels flux, turnover, absentéisme ?* – les outils de pilotage sont spécifiques car intimement liés au modèle économique et à la stratégie de l'entreprise.

Se pose alors la question de savoir pourquoi développer un pilotage global. Plusieurs réponses sont envisageables : créer une cohésion au sein des différentes entités ; développer un sentiment d'appartenance ; donner du sens au travail de chacun dans la création de valeur globale ; optimiser les pratiques RH en capitalisant sur les meilleures ; mesurer et évaluer la mise en œuvre de la stratégie ; trouver le juste équilibre entre centralisation et décentralisation ; identifier des dénominateurs communs à l'ensemble de filiales d'un groupe ; faciliter les benchmarks internes ; promouvoir les meilleurs.

Mettre en place un pilotage RH signifie donc concevoir une stratégie RH, définir les objectifs et sous-objectifs par centres de responsabilité, *business units* ou lignes fonctionnelles. Il s'agit également d'identifier les indicateurs de pilotage en lien avec ces objectifs, analyser ces indicateurs et prendre les décisions qui en tiennent compte.

Concrètement, on devra se poser un certain nombre de questions en amont :

- en premier lieu *quels sont nos processus RH ?* Il est aujourd'hui indispensable de les cartographier avec précision pour les harmoniser, les rendre plus fluides et plus rapides pour améliorer leur qualité, à travers une démarche *lean 6 δ*, par exemple. Il importe également de les suivre par l'identification, la mise en place et le suivi d'indicateurs qualitatifs et quantitatifs pertinents ;
- en second lieu, *comment caractériser l'entreprise au regard de la typologie des organisations décrite par Mintzberg ?* Quelle est la nature de son environnement (stable ou dynamique ; complexe ou simple) ? Comment dimensionner le système d'information ressources humaines à la volumétrie de traitement et aux attentes de clients et fournisseurs internes et externes ? Quelle culture d'entreprise ? Quel mode de pouvoir ? Quel degré de décentralisation et quels contrôles du siège ?

Une fois répondu à la question du pourquoi, il s'agit alors de s'interroger sur comment développer un pilotage global. Au-delà des jeux de rôles et de pouvoir, il est indispensable d'associer en amont l'ensemble des intervenants. Ceci, tant pour obtenir un consensus que pour une gestion de projet efficace et intégrée : transparence, respect, anticipation, animation, communication. Au regard de la conduite du changement (dont on connaît les coûts et délais), il s'agit d'identifier et de valoriser ce qui ne change pas, de justifier le changement par des facteurs externes, de donner les moyens de changer.

Parmi les facteurs clés de succès les plus déterminants, il importe de mettre en place des outils communs structurants qui permettront de centraliser l'information pour s'assurer de la cohérence des politiques déployées de concert. Les décisions doivent pouvoir se prendre localement, au plus près du terrain pour plus de réactivité et de pertinence.

Ces outils permettront de passer d'une alerte statique à la proposition de solutions, d'une vision du passé à une analyse prospective, de la recherche de la performance (globale donc diffuse) au déploiement de plans d'actions concrets, de la manipulation de données chiffrées à l'analyse des données.

On connaît le vieil adage : « Trop d'information, tue l'information. » Résistons à la tentation d'extraire « tout et n'importe quoi ». Plutôt que de se voir assis par terre dans le cockpit de l'avion, sans visibilité de la piste d'atterrissage mais doté d'une multitude d'indicateurs, mieux vaut être assis à la place du pilote et disposer des sept plus ou moins deux indicateurs qui comptent pour piloter : en définitive, ceux qui servent aux clients à qui ils sont destinés.

Le domaine des RH fournit un large éventail d'indicateurs qu'il convient cependant de caractériser :

- *indicateurs qualitatifs – quantitatifs* : les indicateurs RH ont ceci de plus complexes par rapport aux indicateurs traditionnels du contrôle de gestion qu'ils sont plus difficiles à collecter : un système d'information RH se présente souvent comme un puzzle. Il est rarement intégré et, au-delà de la relative pauvreté d'indicateurs qualitatifs, on peut déplorer leur difficulté d'accès ;
- *indicateurs d'activité – indicateurs de résultat* : les premiers, tels le nombre de CV reçus ou le nombre d'entretiens de préembauche, mesurent l'activité ; les seconds, tels le nombre de postes non pourvus, l'atteinte des objectifs, mesurent les résultats. On ne peut comprendre la non-atteinte des résultats sans mesurer l'activité. Idéalement, on complétera l'analyse par une mesure de l'efficience : moyens utilisés pour atteindre l'objectif (coût total d'un recrutement, par exemple) ;
- *indicateurs synthétiques – indicateurs ciblés* : les premiers sont plutôt destinés à la direction générale (taux global d'absentéisme ou de *turnover*) ; les seconds permettent d'expliquer et d'agir sur les premiers (taux d'absentéisme par cause).

En résumé, une attention particulière devra être portée aux indicateurs d'activité qualitatifs et ciblés car ce sont eux qui conditionneront ou non l'atteinte des objectifs. Les indicateurs devront être hiérarchisés, ne pas jouer les uns contre les autres. Chaque indicateur devra s'adresser à un client, au risque d'être inutile et un (seul) propriétaire en sera responsable.

Les tableaux de bord sociaux peuvent avoir quatre objectifs : suivre les informations de structure : effectifs, masse salariale, flux (*turnover*, absentéisme) ; suivre le déploiement des politiques RH (recrutement, formation, rémunération) ; suivre la qualité des processus ; suivre les risques.

CONCLUSION

En guise de conclusion, le tableau 9.1 fournit des exemples éclairants d'indicateurs susceptibles d'être retenus de manière pertinente dans les tableaux de bord sociaux.

Tableau 9.1 – Exemples d'indicateurs composant les tableaux de bord sociaux

Type		Objectif	Moyens d'action choisis	Exemples d'indicateurs d'activité	Exemples d'indicateurs de résultat
Indicateurs de situation	Reporting d'effectif et de masse salariale	Réduire le recours à la main-d'œuvre externe	Favoriser le recours aux heures supplémentaires TEPA	• Nombre de contrats CDD et intérim • Nombre d'heures CDD et intérim • Nombre de CDI ayant réalisé des heures supplémentaires	• Nombre d'heures supplémentaires CDI/nombre total d'heures travaillées CDI • Nombre d'heures CDD et intérim/ nombre total d'heures effectuées • Surcoût CDD + coût MO intérim
	Reporting de suivi des flux	Réduire le *turnover* subi sur les chefs d'atelier (démission)	Entretien de départ suite à démission	Nombre d'entretiens de départ réalisés/ nombre de démissions	• Taux de démission à 6-18-36 mois • Causes des départs par nature : package de rémunération, rapports hiérarchiques, conditions de travail…
		Réduire le micro-absentéisme	• Entretien postabsence • Réduction rémunération variable	• Nb d'entretiens postabsence effectués/nb absences concernées • Pourcentage réduction rémunération variable pour cause d'absence moins de 4 jours	• Nb jours absence moins de 4 jours/nb jours travaillés • Nb personnes/nb personnes au travail
Politiques RH	Formation	Manque de polyvalence de la main-d'œuvre de production	• Formation du personnel • Institution d'une prime de polyvalence	• Nombre de salariés formés/nombre de salariés production • Degré de satisfaction des salariés formés • Degré de satisfaction de l'encadrement/formation délivrée	Montant des primes de polyvalence versées/montant budgété

Tableau 9.1 – Exemples d'indicateurs composant les tableaux de bord sociaux (suite)

Type		Objectif	Moyens d'action choisis	Exemples d'indicateurs d'activité	Exemples d'indicateurs de résultat
	Hygiène et sécurité	Accidents du travail en nombre élevé	Politique de prévention, prime de non-accident, formation à la sécurité, tutorat des jeunes salariés, augmentation des postes aménagés	• Nombre de postes aménagés (réel/prévu) • Nombre de jeunes salariés sans tuteur • Nombre de jours formation sécurité prévus/réalisés	• Nombre d'AT par type de contrat (CDD/CDI) • Taux de gravité des AT • Nb jours AT/Nb jours théoriques travaillés
Processus	Paie et adm. du personnel	Calculs de paie erronés	• Mise en place d'un *work flow* de gestion des absences • Mise en place d'un contrôle périodique de contrôle d'assiette et des taux	• Pourcentage d'avancement gestion de projet *work flow* absences • Nombre de contrôles d'assiette et taux : prévus/réalisés	• Tableau de suivi des anomalies paie par nature (brut/charges/éléments du net) et par responsable (prestataire, management, gestionnaire paie)
Risque	Détérioration du climat social	Réduire le nombre de conflits collectifs	• Améliorer la communication interne • Assurer un meilleur dialogue avec les IRP	• Taux de lectorat journal interne pages perspectives économiques • Nombre d'heures de délégation • Nombre d'heures de réunion avec les IRP/thème	• Nombre de questions en réunion de DP • Nombre de préavis de grève • Nombre d'heures de grève

Gérald Naro, professeur à l'université Montpellier
Marc Salez, consultant, Assemblance.

Chapitre 10

Responsabilité sociale, reporting sociétal et contrôle de l'entreprise

Le développement durable (DD) devient progressivement une « ardente obligation » pour les actionnaires et les dirigeants des entreprises. Cet impératif à la fois social, environnemental et économique, introduit une nouvelle forme de management paradoxal. Les managers des entreprises doivent intégrer une création de valeur financière immédiate pour leurs actionnaires et une création de valeur globale et durable pour leurs diverses parties prenantes. La levée de cette contradiction leur impose de maîtriser des théories et des usages éclectiques relevant des champs économique et juridique, mais également sociologique et éthique. L'alignement de leurs décisions et de leurs comportements sur ces référentiels implique une reconfiguration des modes de gouvernance, de management stratégique, d'organisation et de pilotage des performances de l'entreprise. Dans ce chapitre, Jean-Jacques Pluchart analyse la portée et les limites de cette mutation à la fois théorique, stratégique et organisationnelle, et Gérald Leclerc l'illustre à l'aide de l'étude du marché du retraitement des effluents toxiques et de l'étude du cas Fairtec, société d'ingénierie française pionnière du développement durable.

Les fondements théoriques de la responsabilité sociale de l'entreprise

La notion de responsabilité sociale de l'entreprise (RSE) repose sur un ensemble éclectique de concepts à la fois économiques et juridiques, socio-organisationnels et éthiques.

Du développement durable (DD) à la responsabilité sociale de l'entreprise

La notion de DD s'efforce d'intégrer la logique dite « actionnariale » de création de valeur, et la logique dite « partenariale » de responsabilité socio-environnementale de l'entreprise. Il en résulte une confrontation entre deux axiologies, respective-

ment « financière » et « durable » : la première repose notamment sur la « théorie de l'agence », qui modélise les rapports entre les managers et les actionnaires (Jensen et Meckling, 1976) ; la seconde s'appuie sur un ensemble de principes à la fois juridiques, sociaux et économiques. Leur intégration implique la reconstruction de concepts fondateurs (comme ceux « d'entreprise » ou de « valeur »), de théories conventionnelles des organisations (comme celle de la « gouvernance ») et de modèles de pilotage des organisations (comme ceux d'audit, de contrôle et de *reporting*). Le défi consiste à doter les entreprises socialement responsables (ESR) de structures, de processus, de systèmes et de cultures, aptes à concilier les principales attentes de leurs différentes parties prenantes (ou *stakeholders)*.

Le concept de DD a été posé, dans le cadre de l'Organisation des Nations unies, par le rapport Brundtland (1987), qui le définit comme « un développement répondant aux besoins du présent sans compromettre la capacité des générations futures à répondre aux leurs ». Ce mode de développement exige de la part des entreprises « une capacité à créer de la valeur de manière équitable et responsable pour le client et toutes les autres parties prenantes intéressées, grâce à une meilleure adéquation permanente de ses produits et services aux exigences et aux attentes du marché…, un accroissement de son potentiel d'innovation par anticipation…, une gestion plus attentive et globale des risques intégrant les aspects environnementaux et sociaux de ces activités ».

Ces exigences ont été traduites par la notion de *triple bottom line* (Elkington, 1998), qui repose sur trois piliers respectivement :

- économique : la recherche de rentabilité et de pérennité de l'entreprise ;
- social et sociétal : la quête d'équité sociale et le respect des droits de l'homme ;
- environnemental : la volonté de protéger l'environnement et de préserver les ressources naturelles.

Le DD offre ainsi un « nouveau modèle de développement de l'entreprise » (Bansal, 2002), qui vise à concilier ces principes grâce à de nouveaux modes de gouvernance et d'organisation. Glandwin et Kennely (1997) distinguent cinq règles applicables au management de l'entreprise :

- inclusivité : les trois piliers du DD doivent être conjointement « soutenus » ;
- connectivité : ils sont interdépendants ;
- équité : ils exigent un juste traitement des parties prenantes et des générations (actuelles et futures) ;
- précaution : les stratégies de DD doivent intégrer, à un coût économique soutenable, la prévention des risques liés aux actions irréversibles sur l'environnement et la société ;
- prudence : l'entreprise doit adopter une approche à la fois globale et progressive des actions en faveur du DD.

Cette approche du DD repose sur deux principes (Hill et Jones, 1992) :

- celui d'intégration des parties prenantes dans la définition et la mise en œuvre de la stratégie de l'entreprise ;
- celui de « responsabilité sociale de l'entreprise » (RSE).

La notion de RSE (*social responsability of the businessman*), initiée par Bowen (1953), repose, selon Donaldson et Preston (1995), sur le concept de « contrat social » avec les parties prenantes directes (actionnaires, salariés, fournisseurs, clients…) et indirectes (administrations, collectivités locales, groupes d'intérêt, vecteurs d'opinion, société civile…). Elle est définie par la Commission européenne, comme « l'intégration volontaire, par les entreprises, de préoccupations sociales et environnementales à leurs activités commerciales et à leurs relations avec leurs parties prenantes » (Livre vert, 2001). Elle remet partiellement en cause la finalité de l'entreprise définie par la théorie classique (Friedman, 1970), basée sur la recherche de profit à court ou à moyen terme, puisqu'elle étend ses responsabilités à la fois dans le temps (à long terme) et dans l'espace socio-économique (les parties prenantes). Carroll (1991) propose ainsi une pyramide à quatre étages de la RSE de l'entreprise :

- les responsabilités économiques, qui obligent l'entreprise à produire et à réaliser des profits ;
- les responsabilités juridiques, qui imposent à l'entreprise de se conformer à la législation et aux normes en vigueur ;
- les responsabilités philanthropiques, qui témoignent de la volonté de l'entreprise d'améliorer le bien-être de la société ;
- les responsabilités éthiques, qui impliquent que l'entreprise respecte les attentes des parties prenantes et les codes de conduite établis par la société.

Les principales dispositions applicables aux entreprises en matière sociale, environnementale et économique sont issues de multiples instances :

- des organisations internationales (notamment l'ONU[1], l'OCDE, l'Organisation internationale du travail, les autorités européennes…) ;
- des pouvoirs publics nationaux : la loi française sur les nouvelles régulations économiques (NRE) de mai 2001 prévoit, dans l'article 116, l'obligation pour les sociétés cotées de faire état dans leur rapport annuel de la « manière dont la société prend en compte les conséquences sociales et environnementales de son activité », telles que les émissions de gaz à effet de serre, les consommations de ressources en eau, les matières premières et énergies, l'égalité professionnelle homme/femme, l'insertion des personnes handicapées… ;

1. Auteur en 1997 de la *Global Reporting Initiative* (GRI) qui vise à développer les directives en faveur de la communication sur les performances économiques, environnementales et sociales des entreprises.

- des organismes certificateurs universels ou nationaux (concepteurs des normes ISO 9000, 14000 et 26000, OHSAS 18001, AA 1000, SA 8000…).

De la RSE à la gouvernance partenariale

La RSE impose aux acteurs de l'entreprise de concilier des valeurs (l'intégrité, l'équité, la responsabilité, l'honnêteté, le respect, la justice) avec des attitudes adaptées (la transparence, la confiance, l'innovation, l'ouverture d'esprit, l'objectivité, la prudence), dans le cadre d'une organisation fondée sur le travail en équipe, un *leadership* légitime, la délégation de pouvoir, le sens de l'honneur… Par une « gouvernance responsable », les dirigeants de l'entreprise cherchent à intégrer aux objectifs économiques, des intentions sociales et environnementales (Perez, 2005).

La notion de « gouvernance responsable » (ou « gouvernance partenariale ») induit que chaque partenaire de l'entreprise supporte un risque résiduel associé à son investissement spécifique dans l'entreprise. L'efficience et la résilience de l'entreprise s'évaluent non pas en fonction de la valeur créée pour les seuls actionnaires, mais pour toutes les parties prenantes. Une telle approche, analysée par Charreaux et Desbrières (1998), suppose que les relations entre l'entreprise et les différentes parties prenantes ne sont pas simplement marchandes, mais sont « co-construites » afin de répartir la valeur créée entre toutes les parties prenantes. Elle conduit à étudier le système de gouvernance en vertu de sa capacité à créer de la valeur partenariale et à réduire les pertes de valeur dues aux conflits entre les parties prenantes. Les dirigeants « enracinés » dans l'entreprise exercent un rôle central dans la répartition équitable de la valeur créée (Donaldson et Preston, 1995). Les nombreux rapports sur la gouvernance (Charreaux et Wirtz, 2006) préconisent la mise en place d'administrateurs indépendants au sein des conseils d'administration, de comités de contrôle des comptes, de rétribution et de sélection des dirigeants, et parfois, de comités d'éthique (ou de DD) auprès du conseil, afin de mieux prendre en compte les attentes des parties prenantes.

De la gouvernance partenariale au reporting sociétal

Martinet et Reynaud (2004) distinguent deux référentiels respectivement financier (l'entreprise est définie comme un « nœud de contrats ») et « durable » (l'entreprise est représentée comme une « communauté de pratiques »). Ces référentiels engendrent deux types différents de *reporting* destinés à mesurer les performances des entreprises :

- le « *reporting* financier », à caractère obligatoire, destiné aux actionnaires, soumis à des normes comptables internationales (IAS/IFRS, directives européennes de 2002 et 2003) et nationales (loi comptable de 1999), ainsi qu'à des réglementations de la communication financière ;

- le « *reporting* sociétal » (ou « durable »), à caractère obligatoire pour les sociétés de plus de cinq cents salariés et volontaire pour les autres, destiné à toutes les parties prenantes, encadré par des dispositions de natures et d'origines diverses :
  - des normes internationales GRI (*Global Reporting Initiative*), publiées en 1999, qui proposent des principes de construction, une structure type et des protocoles de calcul des indicateurs[1] de DD ; le Pacte mondial (2006), qui recommande l'application de trente-six indicateurs de base ;
  - des normes nationales, édictées par des lois (comme la loi française NRE qui impose aux sociétés cotées la publication annuelle d'un « rapport du développement durable ») et des guides édictés par des agences publiques (comme le guide SD 2100 AFNOR, les normes AA1000, SA 8000…) ;
  - des tableaux de bord proposés par des fédérations professionnelles (Académie, 2007 ; DFCG, 2010), des agences de notation sociales (Vigeo, Ethibel, KLD), des cabinets de conseil (Terra Nova), des laboratoires de recherche (Edvinson et Malone, 1999 ; Hoockerts, 2001).

Ces différents indicateurs de « performance globale » mesurent la capacité de l'entreprise à gérer ses responsabilités vis-à-vis de ses parties prenantes, à faire face à ses obligations sociales (*social obligations*), à ses responsabilités sociales (*social responsability*) et à la satisfaction des besoins de la société civile (*social responsivness*). Trebucq (2009) propose d'étendre aux performances globales, les outils de *balanced scorecard* et de cartographie stratégique conçus par Kaplan et Norton (1992, 2004). Il présente les indicateurs GRI dans une « carte soutenable » (*sustainable map*) mesurant la valeur créée pour chaque partie prenante.

Cet « alignement stratégique durable » impose une intégration des processus de consultation, de décision, d'audit et de contrôle, encadrés par des guides de procédures et des codes éthiques. Le respect de ces référentiels par les managers de l'entreprise est surveillé par des contrôleurs internes, et par des instances externes de contrôle publiques (régulateur pour les sociétés cotées) et privées (auditeurs, agences de notation, analystes financiers, observatoire de DD, presse économique, *think tanks*…).

La construction d'un système de « *reporting* sociétal » a des implications sur les structures de gouvernance, d'audit et de contrôle de l'entreprise (Pluchart *et al.*, 2010) :

- en matière de gouvernance, elle nécessite la mise en place d'un « comité de pilotage » chargé de définir les objectifs, de décider des projets socialement responsables et d'en contrôler la réalisation ;
- en matière d'audit, elle passe par une évaluation de l'efficience de l'organisation (structures, processus, systèmes, valeurs socioculturelles) et des pratiques socialement responsables de l'entreprise, en les comparant à celles d'autres entreprises du même secteur (*benchmarking*) ;

1. Les indicateurs sont classés en six familles (EC, EN, HR, LA, PR, SO) et trois niveaux (A : 40 indicateurs, B : 20, C : 10).

- en matière de contrôle, elle exige d'évaluer *a priori* et *a posteriori* leurs coûts d'investissement et d'exploitation, leurs rentabilités globales, leurs externalités positives et négatives (à court et à long terme) en termes quantitatifs et qualitatifs.

Les actions prioritaires sont généralement sélectionnées en fonction des critères suivants (le comité définit préalablement l'ordre d'importance de ces critères) :

- elles répondent (ou non) à une obligation réglementaire et/ou à une recommandation de la fédération professionnelle dont relève l'entreprise ;
- elles contribuent (ou non) à réduire les risques sociaux (démotivation du personnel) ou sociétaux (déréférencement, attrition de clientèle, perte de marchés publics, plaintes des consommateurs…) ;
- elles peuvent s'inscrire (ou non) dans la stratégie globale et dans les budgets de l'entreprise ;
- elles ont été déjà menées (ou non) par les principaux concurrents ;
- elles sont *a priori* (ou non) rentabilisables (à court ou à moyen terme) ;
- elles devraient (ou non) avoir un impact sur l'image de l'entreprise ;
- elles comportent (ou non) des risques significatifs d'échec (dérives budgétaires, externalités négatives…).

Les projets jugés prioritaires sont souvent inscrits dans les plans et les budgets de l'entreprise. C'est pourquoi le contrôleur de gestion de l'entreprise est parfois, avec le directeur financier, l'agent moteur du projet, car il est qualifié pour :

- évaluer les coûts et les rentabilités des projets ;
- intégrer les projets RSE dans les processus de plans et de budgets de l'entreprise ;
- inclure les indicateurs RSE dans les processus de *reporting* existants ;
- inclure le tableau de bord RSE dans le tableau de bord global de l'entreprise que ce soit en termes de contenu ou d'outil ;
- accompagner les partenaires financiers (auditeurs et banques principalement) dans leur compréhension des données RSE publiées ;
- approfondir le *reporting*, en analysant la relation entre les actions socialement responsables et la performance financière à court, moyen et long terme de l'entreprise. Cette « globalisation » du *reporting* peut être facilitée par l'utilisation d'approches dérivées du « tableau de bord soutenable » (*sustainable balanced scorecard*™).

L'évaluation *a priori* et *a posteriori* des coûts et de la rentabilité des investissements socialement responsables (ISR) soulève de nouvelles problématiques d'ordre méthodologique, dont la résolution incombe principalement au contrôleur de gestion : fixation des horizons de prévisibilité des ISR, identification et mesure d'impact des risques encourus en l'absence d'ISR (atteinte à l'environnement, absentéisme, baisse de productivité, attrition de clientèle…), estimation des coûts induits, externalisés et cachés, évaluation des actifs immatériels (notamment l'image de marque et le fonds de commerce), projection et suivi de la rentabilité globale d'un ISR…

Les procédures de collecte, de consolidation et de contrôle de la fiabilité des indicateurs sont généralement formalisées dans un « protocole de *reporting* » (consultable par les parties prenantes), qui spécifient les données (quantitatives et qualitatives) à recueillir, les sources (acteurs, fichiers internes, sites externes…), les types et les périodicités de traitement des données, les opérateurs (opérationnels ou fonctionnels) responsables. Le statut de chaque donnée doit être précisé (donnée extraite d'un document contractuel, issue d'une base comptable interne, collectée sur un site officiel ou officieux, estimée par un responsable *reporting*, etc.). Le logiciel de traitement des données peut être développé en interne (sur un tableur), exploité sous licence (Enablon, Indicia, Fludia…) ou en *infogérance*. Les écarts éventuels d'application de la procédure doivent être documentés. Les variations anormales ou contradictoires de données d'une période à l'autre (généralement d'un exercice à l'autre) doivent faire l'objet d'un recoupement des données et d'une analyse des causes possibles de leurs variations, par le contrôleur de gestion ou l'auditeur responsable du *reporting*. Le protocole doit être mis à jour chaque année en fonction de l'évolution des attentes les plus significatives des parties prenantes (recueillies dans le cadre d'études d'impacts) et de la stratégie de l'entreprise. L'amélioration de la fiabilité des informations s'inscrit dans la « courbe d'expérience du *reporting* sociétal ». La validation des données recueillies par les opérationnels et les fonctionnels est généralement confiée à un acteur indépendant (le contrôleur de gestion).

La construction d'un système de *reporting* sociétal s'accompagne de la mise en place d'un « baromètre » du DD, avec ou sans l'assistance d'un cabinet de conseil extérieur. Cette initiative vise à mesurer l'impact des projets sociaux et sociétaux de l'entreprise sur sa rentabilité économique et sur son image perçue par ses parties prenantes les plus impliquées. L'évaluation est réalisée par trois principaux canaux :

- des enquêtes réalisées périodiquement sous forme d'interviews par téléphone ou par questionnaires administrés par e-mail, auprès d'échantillons (si possible représentatifs) de salariés, de fournisseurs et sous-traitants, de distributeurs et clients de référence, et éventuellement, d'autres parties prenantes (collectivités locales, groupes de consommateurs…). Les questions posées varient selon les types d'actions engagées par l'entreprise. Une synthèse des réponses aux questionnaires est ensuite restituée aux interviewés. Après un rappel des principales actions engagées ou projetées, les questions types au personnel sont généralement les suivantes :
  - considérez-vous que l'engagement social et sociétal de l'entreprise est insatisfaisant ou satisfaisant ?
  - quelles actions vous semblent (1) les meilleurs leviers de performances économiques, (2) les plus motivantes pour le personnel, (3) les plus favorables à la promotion de l'image de l'entreprise ? En fonction de ces critères, quelle note attribuez-vous à chacune de ces actions ?

  – quelles autres actions souhaiteriez-vous voir engager par votre entreprise ?
  – contribuez-vous ou souhaitez-vous contribuer à certaines actions ? Lesquelles ? Comment ?
  – participez-vous, en dehors de l'entreprise, à d'autres initiatives (notamment associatives[1]) en faveur de la RSE ?
- l'organisation de séminaires avec les managers les plus impliqués dans les actions menées par l'entreprise, permettant d'analyser les résultats des enquêtes précédentes et de traiter d'autres questions plus techniques et/plus organisationnelles relatives aux projets en cours ou futurs ;
- des entretiens de fin d'année qui visent à apprécier et à orienter les activités des collaborateurs de l'entreprise. Ils constituent une démarche favorable à l'évaluation de la contribution de ces derniers aux actions en faveur de la RSE, et, le cas échéant, à la mise en place d'une formule d'intéressement aux résultats mesurables de ces actions.

Du reporting sociétal aux nouvelles formes du contrôle de gestion

L'émergence de la RSE et les nouveaux systèmes de *reporting* entraînent une reconfiguration des fonctions d'audit et de contrôle de la gestion des entreprises, qui substitue une approche managériale dynamique – orientée vers le pilotage des comportements de leurs acteurs internes et (en partie) externes – à une approche gestionnaire statique – consacrée à la surveillance de la consommation de ses ressources. Cette mutation confère de nouveaux rôles aux fonctions d'audit et de contrôle. Power (2005) distingue trois types d'audits applicables aux ESR : l'audit des certifications (conformité aux normes), l'audit éthique (respect des règlements), l'audit des risques internes et externes (application du référentiel COSO[2]). Le contrôle des performances globales et durables exige une approche moins positiviste, normative et téléologique, et donc, plus constructiviste, relativiste et axiologique. L'exercice du métier de contrôleur repose moins sur la maîtrise de systèmes d'information comptable relativement fermés, que sur de multiples systèmes d'information ouverts, alimentés par des systèmes de veille technologique, marketing, organisationnelle (*benchmarking),* réglementaire… Ces systèmes sont moins intégrés (de type « ERP ») et importés, mais plus flexibles

1. En particulier, les associations Comité 21, ORSE, IMS, Entreprendre pour la Cité…
2. Le référentiel COSO (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*) fixe le cadre du management du risque par les entreprises, en application de la loi américaine Sarbanes-Oxley (2002) et de la loi française de sécurité financière de 2003.

(de type « architecture orientée services ») et coconstruits, suivant un processus d'apprentissage collectif, par les principaux acteurs opérationnels et fonctionnels impliqués.

L'importance des fonctions de contrôle et d'audit exercées par une ESR est illustrée par l'étude du cas de Fairtec, société d'ingénierie filiale du groupe SITA (leader européen du traitement des déchets), présentée par son fondateur Gérald Leclerc.

LES RACINES ANCIENNES DE LA RSE

L'étude du marché français du retraitement des déchets toxiques et l'étude du cas d'une de ses entreprises pionnières – la société Fairtec – viennent illustrer le processus d'apprentissage collectif que doivent maîtriser les organisations socialement responsables.

Fairtec, une entreprise socialement responsable pionnière

L'importance des fonctions de contrôle et d'audit exercées par une ESR est illustrée par l'étude du cas de Fairtec, société d'ingénierie filiale depuis 1998 du groupe SITA (leader européen du traitement des déchets).

La société Fairtec (créée en 1970) est le pionnier français de la conception, de l'exploitation, de l'extension et de la cessation d'activités industrielles relevant de la législation des installations classées.

Elle assure pour le compte des industriels et des collectivités locales, un large éventail de prestations en faveur du développement durable : préparation, traitement et stockage des déchets industriels ; collecte et traitement des effluents ; valorisation énergétique du biogaz…

Ses services couvrent :

- l'assistance de maîtrise d'ouvrage (études de conception de projets, définition de cahiers des charges, consultation des entreprises, suivi et réception des travaux) ;
- la maîtrise d'œuvre ou l'assistance technique (conception et réalisation de réseaux de collecte ; pompage, stockage, traitement, valorisation des effluents) ;
- l'exploitation, la maintenance et la surveillance des installations, la formation des techniciens et divers services d'ingénierie (études de faisabilité, audits, demandes d'autorisations, de subventions, de mises en conformité…, accompagnement de cessations d'activité).

Ses missions s'inscrivent donc dans les trois champs du développement durable :

- elles contribuent à la protection de l'environnement (par la lutte contre les pollutions de l'eau, de l'air et des sols), à l'amélioration du bilan énergétique (par la valorisation des déchets) ;

- à la création d'emplois, à la protection de la santé publique et de la sécurité des travailleurs ;
- à la rentabilisation des investissements et de l'exploitation des entreprises industrielles, grâce à un meilleur management de leurs risques.

L'exercice de son métier exige à la fois une expertise technique, une compétence en gestion de projets, une maîtrise des procédures administratives, une bonne connaissance des réseaux socioprofessionnels, et un sens aigu de l'éthique des affaires.

Fairtec a été créée le 1er septembre 1970, par Gérald Leclerc (ingénieur agronome français), avec des ingénieurs suisses. La Suisse était alors – deux années avant le sommet de Rio – le seul pays disposant d'une législation antipollution dans l'industrie métallurgique.

La notion de RSE était alors inconnue dans cette industrie hautement polluante, qui a été confrontée, au cours des Trente Glorieuses, aux seuls impératifs de croissance et de productivité.

Les traitements des surfaces métalliques avec des métaux lourds, des cyanures et des acides forts, pratiquement sans protection des travailleurs, et le rejet des effluents dans la mer, les cours d'eau et les nappes phréatiques avaient alors de graves conséquences (qui n'ont jamais été réellement mesurées) sur la santé publique et sur les écosystèmes marin, fluvial et terrestre.

Le développement d'une ingénierie technique, juridique et économique en ce domaine a été considéré par les fondateurs de Fairtec, comme un véritable « engagement citoyen pionnier ». Leur initiative contribuait directement au développement durable, trente années avant que le concept ne se répande dans l'opinion : elle visait à réduire la pollution industrielle la plus lourde alors observée ; elle favorisait la santé des travailleurs et des consommateurs d'eau, à la fois humains et animaux ; elle permettait d'instaurer une gouvernance responsable parmi les industriels de la sidérurgie et de la métallurgie, tout en contribuant à améliorer la productivité de leurs investissements.

Fairtec, une entreprise pionnière du reporting sociétal

Les dirigeants de Fairtec ont progressivement diversifié les activités de la société, en les étendant du traitement de l'eau à la plupart des impacts environnementaux (sur l'air, les sols, le bruit, les ressources naturelles, la santé publique…).

Ils ont développé l'ingénierie du traitement de surface antipollution (TSA) et ont été associés à de nombreux programmes d'éco-conception d'équipements et de systèmes de collecte, de stockage, de distribution et de valorisation des

déchets. Ils ont été parmi les premiers à sensibiliser les PME et les grands groupes (Ericsson, Snecma, Renault, Crouzet, Sacilor…) à la gestion des risques industriels.

Ils ont permis de faire progresser les codes de l'environnement français et européen, par des actions de lobbying auprès des pouvoirs publics, (ministères, agences de l'eau, DDE…) menées dans le cadre de leur fédération professionnelle. Ils ont ainsi contribué à la mise en œuvre des fameux principes européens « du berceau à la tombe » et du « pollueur-payeur », désormais appliqués aux industries polluantes.

L'activité de traitement des déchets industriels est en effet corrélée à plusieurs facteurs de nature technique (l'innovation technologique en matière de stockage et de traitement des effluents), économique (la croissance ou la récession du PIB industriel), réglementaire (les directives et règlements européens, les lois et arrêtés nationaux, les normes internationales en faveur de la santé des travailleurs et de la protection de l'environnement), stratégique (les décisions en faveur du « management vert » prises par les gouvernants et les directions des entreprises), et enfin, socioculturelle (la sensibilisation de l'opinion publique aux questions environnementales, notamment par les médias).

Les poids respectifs de ces facteurs varient selon les pays, les secteurs d'activité, les entreprises et les sites industriels (classées suivant une échelle de risques). Des programmes ambitieux sont désormais engagés dans le cadre de l'Union européenne, puisque l'objectif est de recycler 70 % des déchets industriels et de supprimer toutes les décharges à l'horizon 2050.

Les ingénieurs de Fairtec ont progressivement élargi leurs champs d'expertises, en enrichissant leur expérience technique par des compétences juridiques et organisationnelles, mais également, par une plus grande maîtrise des techniques de contrôle.

Ces dernières recouvrent les méthodes et les pratiques d'évaluation et de suivi des coûts et de la rentabilité des investissements socialement responsables. Les entreprises industrielles sont désormais contraintes de documenter leurs projets de création, d'exploitation, d'extension et/ou de cessation d'activités, afin d'obtenir, selon le cas, des autorisations administratives, des aides publiques, des apports en capital et/ou des concours bancaires. Elles doivent construire des systèmes de contrôle interne et de *reporting* sociétal, afin de renseigner un nombre croissant de parties prenantes : actionnaires, fournisseurs, clients (notamment, donneurs d'ordres), financeurs, administrations, collectivités locales, médias, groupes de pression, grand public…

Les tableaux de bord conçus par Fairtec n'ont initialement comporté que des indicateurs techniques (taux de rejet, teneurs des effluents, volumes stockés et traités…) et économiques (coûts de collecte, stockage, traitement… ; valeur

ajoutée et rentabilité économique des nouvelles installations). Ces indicateurs ont été progressivement diversifiés afin de mieux répondre aux attentes de parties prenantes de plus en plus soucieuses de l'image sociale et environnementale des entreprises. L'évaluation de la rentabilité prévisionnelle des projets développés par Fairtec a notamment impliqué une évaluation économique de leurs coûts cachés ou incertains, une identification et une mesure des risques de toutes natures induits par les projets, ainsi qu'une valorisation de certains actifs immatériels de l'entreprise (notamment, de sa notoriété, de son image de marque, de son capital de compétences et de son fonds de commerce). Un investissement socialement responsable peut, à court terme, générer des coûts supplémentaires par rapport à un investissement conventionnel, mais il engendre généralement des gains indirects à long terme, entraînés par une meilleure gestion des risques. Les dirigeants de Fairtec ont progressivement pris conscience que l'internalisation des externalités négatives possibles d'un projet contribuait, au plan économique, à calculer des prix de revient et des valeurs ajoutées plus « justes », mais aussi, au plan social, à estimer les effets des responsabilités implicitement déléguées par l'entreprise à la collectivité.

Les fonctions de contrôle mises en place par Fairtec chez ses clients industriels se sont ainsi développées sous les effets conjugués du *benchmarking* auprès des ESR, et des avancées des réglementations et des normes internationales (notamment des normes ISO 14000). Les nouveaux indicateurs ont ainsi été coconstruits, suivant une démarche apprenante, par les principaux acteurs impliqués dans des actions en faveur du développement durable : industriels, agences publiques, organismes normalisateurs et sociétés d'ingénierie comme Fairtec.

Les fondateurs de Fairtec ont ainsi été conduits – suivant une approche progressive de type « roue de Deming[1] » – à intégrer dans leurs systèmes de contrôle, les réponses aux attentes de leurs parties prenantes, trois décennies avant que cette approche partenariale ne soit considérée comme une « voie innovante pour le futur » (Bouquin, 2008).

Jean-Jacques Pluchart, université Paris-I Panthéon-Sorbonne
Gérald Leclerc, vice-président de l'association Salveterra.

1. La « roue de Deming » organise un processus d'apprentissage collectif en quatre séquences : *Plan*, *Do*, *Check*, *Act*.

Chapitre 11

Le contrôleur de gestion, un *business partner* ?

On considère généralement que le rôle du contrôleur de gestion a considérablement évolué depuis une vingtaine d'années. Il serait devenu un *business partner*. Ce chapitre a pour objectif d'interroger les enjeux liés à cette évolution. Ainsi, dans un premier temps, un point de vue académique, développé par Caroline Lambert et Samuel Sponem, questionne l'opportunité de cette évolution. Dans un second temps, un point de vue professionnel, développé par Pierre Raguideau, retrace le processus d'émergence du contrôleur de gestion *business partner*.

FAUT-IL FAIRE DU CONTRÔLEUR DE GESTION UN *BUSINESS PARTNER* ? UN POINT DE VUE ACADÉMIQUE

Si l'émergence du *business partner* comme modèle du contrôleur de gestion idéal semble incontestable, on peut en revanche s'interroger : se traduit-il dans les pratiques ou reste-t-il un mythe de la profession ? D'ailleurs, cette évolution est-elle souhaitable ?

Quelles évolutions du contrôleur de gestion ? Des bouleversements incontestables et des questionnements persistants

Parmi les évolutions anticipées du contrôle de gestion et de l'environnement de travail des contrôleurs de gestion, le développement des nouvelles technologies de l'information et de communication (NTIC) figure parmi les éléments clés.

De nombreux articles ont été publiés sur le sujet mais leurs conclusions divergent. Une première hypothèse est particulièrement développée dans les revues professionnelles anglo-saxonnes qui perçoivent une opportunité indéniable pour les contrôleurs de gestion, d'atteindre un positionnement stratégique optimal au sein de l'entreprise. Selon cette hypothèse, le contrôleur de gestion, déchargé de

ses tâches bureaucratiques de collecte de données, pourrait (enfin) se consacrer (totalement) à l'activité opérationnelle, rendant sa fonction centrale (Siegel, Sorensen, Richtermeyer, 2003). Ses clients privilégiés deviendraient résolument les responsables d'unités opérationnelles et il verrait son influence et sa participation à la prise de décision se renforcer naturellement. Cette hypothèse, idyllique pour la fonction, relève davantage d'un souhait que de l'observation des pratiques quotidiennes des contrôleurs.

Une deuxième hypothèse envisage des perspectives bien funestes pour la fonction. Les opérationnels, formés et sensibilisés aux questions financières et ayant accès directement à l'information grâce à des modules conviviaux, seraient à même de mener leurs propres analyses. L'avènement des NTIC, conjugué à une décentralisation des responsabilités et une autonomisation des responsables opérationnels, marquerait le parachèvement de l'autocontrôle des managers, et rendrait simultanément les contrôleurs de gestion inutiles (Montgolfier, 1999). Là encore, l'étude des pratiques des outils de gestion montre que le « mythe du bouton magique », donnant immédiatement une information pertinente, fiable et utilisable par les responsables opérationnels est un fantasme.

Une troisième hypothèse stipule que le corollaire du partage par tous des dispositifs de saisie et d'utilisation des informations chiffrées est le développement des tâches de fiabilisation des données. Les NTIC ne seraient donc pas synonymes d'une disparition de la dimension technique du travail du contrôleur, bien au contraire. Les tâches bureaucratiques de saisie ayant été déléguées aux opérationnels, ces derniers peuvent volontairement ou non introduire des données erronées qu'il est nécessaire de corriger. Le contrôleur de gestion doit plus que jamais remplir son rôle de gardien des procédures et passe une grande partie de son temps à fiabiliser et valider l'information (De Longeaux, 1994). Son client devient la direction générale. C'est sans aucun doute l'hypothèse la plus plausible.

In fine, les pratiques concrètes des contrôleurs de gestion montrent que chacune de ces hypothèses, est en partie validée. Toutefois, il est difficile de faire la part des choses. En effet, la mise en place des NTIC s'est bien souvent accompagnée d'autres transformations, organisationnelles telles que la décentralisation et l'organisation en *business unit,* ou des outils du contrôle, comme la mise en place du *balanced scorecard* ou des tableaux de bord prospectifs, ou de l'ABC, qui sont autant d'innovations susceptibles d'expliquer les changements de la fonction. On peut également se demander, comme le souligne Pierre Raguideau avec le recul bienvenu du professionnel dans la seconde partie de ce chapitre, si le changement fondamental, la véritable « révolution » n'a pas été celle du développement des tableurs. Les NTIC, surinvesties d'espoir par les contrôleurs de gestion et leurs associations et présentées comme une panacée par les éditeurs de logiciels, semblent, en pratique, apporter autant de solutions qu'elles créent de difficultés dans l'émergence d'un contrôleur de gestion acteur clé de la prise de décision.

Le mode de gouvernance des entreprises a également un fort impact sur le rôle et l'activité des contrôleurs de gestion (Lorino, 2009). L'accent mis sur la création de valeur pour les actionnaires impose notamment un style de contrôle axé sur les résultats financiers à court terme et sur le respect des résultats attendus par les actionnaires. Les IFRS traduisent cette vision actionnariale dans les normes comptables. Elles semblent avoir un impact en elles-mêmes sur le travail des contrôleurs de gestion. De manière générale, « les IFRS sont construites dans un souci d'une connexion étroite entre la comptabilité financière et la comptabilité de gestion » (Klee, 2009). Cette connexion se retrouve notamment dans la présentation par fonction du compte de résultat (IAS 1) et dans la norme IFRS 8 sur les informations sectorielles, qui imposent une présentation de l'information sectorielle en fonction du *reporting* interne tel qu'il est utilisé par les principaux décideurs de l'entreprise.

Plus spécifiquement, le contrôleur de gestion pourrait voir son rôle renforcé du fait des obligations relatives au calcul des coûts pour la comptabilisation à l'avancement des produits et charges dans les contrats de construction (IAS 11) ou pour l'inscription à l'actif des frais de recherche et développement (IAS 38) (Angelkort, Sandt, Weissenberger, 2009). De la même manière, l'IAS 36 impose de regrouper les actifs en unités génératrices de trésorerie (UGT), c'est-à-dire en groupes identifiables d'actifs dont l'utilisation génère des entrées de trésorerie. L'objectif est d'évaluer la valeur d'utilité de ces actifs en évaluant les flux prévisionnels de trésorerie qu'ils généreront (IAS 36). Cette évolution des normes d'évaluation ne devrait pas être sans impact sur le travail des contrôleurs, tant en ce qui concerne l'identification des actifs que dans les calculs de valeur actuelle nette. Autre exemple, les nouvelles obligations en termes d'évaluation des marques (IAS 38) induisent un suivi de la valeur des marques dans le *reporting* interne. Les contrôleurs doivent donc développer leurs compétences en termes de valorisation des actifs immatériels (Farjaudon, 2007).

Pour les contrôleurs de gestion, ces évolutions constituent certainement une opportunité pour acquérir de nouvelles compétences (en termes d'évaluation des actifs notamment) et une nouvelle place (participation à la définition des UGT et aux normes d'information sectorielle, collaboration avec les directeurs marketing pour la valorisation des marques). À ce titre, les présidents des associations professionnelles anglaises et américaines de comptables de gestion ont soutenu les normes IFRS (Cheney, 2008). Ces évolutions représentent aussi un risque, celui d'une normalisation de leurs pratiques et d'une prise de pouvoir de la comptabilité financière sur la comptabilité de gestion.

Ces différents éléments montrent que la fonction contrôle de gestion (et donc le rôle des contrôleurs de gestion) ne peut être comprise qu'en regard des enjeux des autres fonctions (Morales, 2009). Elle est en effet détentrice d'un savoir, au même titre que les ingénieurs, les qualiticiens, ou les fonctions ressources humai-

nes, qui permet d'organiser le contrôle de l'organisation à un moment donné. Selon les époques et les lieux, son pouvoir dans l'organisation est fluctuant, chaque fonction essayant d'imposer, plus ou moins volontairement, son savoir comme mode de contrôle dominant dans l'organisation.

Le *business partner* : réalité ou quête de la profession ?

> « Le contrôleur ne peut plus rester dans sa tour d'ivoire et jeter, selon son bon plaisir, des bribes d'informations à ses collègues de la fabrication, de la vente, de l'ingénierie. Il doit s'insérer comme un membre d'une équipe et reconnaître à chaque instant que son métier ne se justifie que par le service rendu. » (Gerrard, 1969)

Dès 1969, des appels à transformer le métier de contrôleur de gestion ont été lancés dans des revues professionnelles. Trente-cinq ans plus tard, Larry White, président de l'IMA (*Institute of Management Accountants*) en 2004-2005 déclare :

> « Nous vivons une crise du contrôle de gestion, mais personne ne s'en est rendu compte pour le moment. Je veux aider les contrôleurs à gagner leur juste place dans la profession comptable, c'est-à-dire celle de véritables *business partners* qui agissent à l'interface des opérations et de la prise de décision économique à un niveau qui change les opérations des entreprises. » (Williams, 2004)

À presque quarante ans d'écart, la même incantation : faire du contrôleur de gestion un *business partner*. Cette fonction partenaire est celle « dont rêvent les professionnels du contrôle de gestion, à travers les manifestes et les témoignages que contiennent leurs organes de communication comme les revues *Strategic Finance* aux États-Unis et *Échanges* en France » (Bouquin, Fiol, 2007, p. 15). Le contrôleur de gestion devrait donc se détacher du comptable pour devenir le bras droit du manager. En effet, si l'on attend du comptable qu'il produise des informations fiables, on demande au contrôleur qu'il produise des informations utiles à la prise de décision.

Les enquêtes récentes montrent que le modèle de « contrôleur de gestion *business partner* » n'est pas forcément représentatif de ce que font les contrôleurs de gestion. Ainsi, 59 % du temps des contrôleurs de gestion serait consacré aux prévisions et au *reporting* et seulement 22 % à la réalisation d'études et au conseil à la direction (Corfmat, Bouvier, Beugnet, 2008).

Plus précisément, lorsque l'on interroge des contrôleurs de gestion de divisions françaises de grandes entreprises leaders dans leur domaine, on peut mettre en évidence plusieurs types de fonctions contrôle de gestion. Celles-ci se différencient selon leur autorité (les opérationnels s'appuient-ils et attendent-ils l'avis des équipes de contrôle pour prendre des décisions ?) et de leur client principal (les contrôleurs se perçoivent-ils plutôt au service de la direction générale ou des res-

ponsables opérationnels auxquels ils sont rattachés) (Lambert, Sponem, 2009). La fonction contrôle de gestion « discrète » s'adresse aux opérationnels sans avoir réellement d'autorité sur eux, c'est-à-dire sans que les opérationnels aient le sentiment que les contrôleurs puissent ou doivent les aider dans leur prise de décision. Dans ce cadre, les contrôleurs exercent un mandat discret de vérification du respect des règles de contrôle interne. La fonction contrôle de gestion garde-fou sert le siège, et les opérationnels n'attendent pas leurs recommandations pour prendre des décisions (faible autorité). Leur rôle se limite à autoriser les dépenses. La fonction contrôle de gestion partenaire (le *business partner*) jouit d'une grande autorité vis-à-vis des opérationnels. Si son rôle d'aide à la prise de décision locale est incontestable, sa proximité avec les opérationnels constitue un risque de dérive en termes de gouvernance. La fonction contrôle de gestion qualifiée d'omnipotente est au service du siège et dispose d'une autorité incontestable sur les opérationnels. Elle assure ainsi la prise en compte systématique de la dimension financière et favorise une centralisation du pouvoir dans les mains de la direction générale. Une telle fonction contrôle de gestion fragilise la prise d'initiatives et l'innovation.

Qu'apprend-on de nos voisins ? Les comparaisons internationales s'avèrent particulièrement délicates du fait de contextes différents, tant en matière de formation des contrôleurs de gestion, que de rapport des responsables opérationnels vis-à-vis du contrôle et de la mesure de la performance.

Dans les pays anglo-saxons, tels que le Royaume-Uni, Canada, États-Unis, les contrôleurs de gestion forment une profession, au sens de profession organisée, dont le diplôme est délivré par une association de membres. Le cursus initial des contrôleurs est extrêmement varié ; forts d'une licence d'histoire, de philosophie, de psychologie, ou de management, ils s'engagent, parallèlement à leurs débuts en tant que contrôleurs, à suivre un cursus qui sera sanctionné *in fine* par un examen de leurs aptitudes professionnelles en comptabilité et contrôle. La logique interne de ce cursus est relativement proche de celle des experts-comptables en France, mêlant validations d'acquis théoriques et pratiques, puisque trois ans d'expérience sont très souvent requis. En termes de statut, ceux que l'on appelle les *management accountants*, plus que *controllers,* peuvent être amenés à occuper à terme des postes de direction, au même titre que les *chartered accountants* (experts-comptables) exerçant en entreprise et assument totalement le lien de parenté qui les associe aux comptables. Ils se positionnent assez naturellement comme des « soutiens à la prise de décision », surtout lorsqu'ils sont récemment entrés dans la fonction, mais des recherches soulignent leurs difficultés à exercer pleinement leur rôle de contre-pouvoir face aux opérationnels.

En Allemagne, les contrôleurs de gestion sont appelés *controllers*. Le terme vient de l'américain *controller*, mais a été assimilé à la langue allemande. Contrairement au Royaume-Uni, où la comptabilité et le contrôle de gestion sont organisés

autour d'associations professionnelles, la formation au contrôle de gestion en Allemagne relève de l'université. La plupart des contrôleurs de gestion allemands ont un diplôme de gestion, le *Betriebswirtschaftslehre* (BWL). Le contraste entre la voie professionnelle adoptée au Royaume-Uni et la voie académique choisie en Allemagne introduit des différences dans les connaissances techniques initiales des contrôleurs de gestion britanniques et allemands. Cependant, d'autres facteurs institutionnels doivent être pris en considération. Des recherches montrent que différents choix de carrière dans les deux pays pourraient également engendrer différents types d'expériences au travail. Les traditions allemandes d'expertise, de connaissances pointues en management, génèrent l'exclusion des individus n'ayant pas suivi un parcours classique et sont liées aussi à une constance plus grande dans les divers postes occupés. De plus, les Allemands sont généralement diplômés de l'université entre 25 et 29 ans, contre 21 et 23 pour les Britanniques, du fait de la longueur des études et du service militaire pour les hommes.

Ces différences d'organisation de la profession et des études selon les pays ne sont pas sans implication sur la place des contrôleurs de gestion dans les entreprises (Ahrens, Chapman, 2000). Elles influencent en effet fortement la perception du rôle que les contrôleurs de gestion acceptent de jouer au sein des organisations. Les contrôleurs de gestion allemands – suivant une formation assez analogue à celle des contrôleurs français – fraîchement émoulus de l'université, se voient comme des experts objectifs et se sentent souvent mal à l'aise lorsqu'ils doivent inclure des considérations politiques à ce qu'ils perçoivent comme étant la vérité économique. Ceci apparaît beaucoup moins difficile aux yeux des contrôleurs britanniques, qui se voient avant tout comme au service des équipes pour lesquelles ils travaillent.

Les rôles de contrôle et conseil : une conciliation improbable et pas toujours souhaitable

Aujourd'hui, cela semble une évidence, le contrôleur de gestion ne peut plus être un simple compteur de haricots. Il doit aussi avoir un rôle de conseil. La question se pose alors : peut-il concilier ces deux fonctions ? Peut-il être à la fois le gardien d'un *reporting* fiable pour la direction générale et le bras droit de son patron ?

Des recherches récentes permettent de s'interroger. Il a ainsi été montré que lorsque les contrôleurs de gestion mettent au cœur de leur fonction l'aide à la prise de décision, ils sont plus enclins à favoriser le *slack* organisationnel, c'est-à-dire à aider les responsables à se créer des marges de manœuvre budgétaires (Indjejikian, Matejka, 2006). Lorsque la pression est trop forte, le contrôleur de gestion est aussi un puissant allié du responsable opérationnel dans ses tentatives de manipulation, plus ou moins grandes, du résultat (Lambert, Sponem, 2005). Ainsi, plus le

contrôleur de gestion est lié à son responsable opérationnel, plus il est enclin à arranger les données comptables. Lors d'une enquête réalisée il y a quelques années, un contrôleur de gestion nous déclarait :

> « En ce qui nous concerne, mais je suis assez certain que cela arrive partout, cette surexploitation du "réel" se conjugue avec un abandon progressif du prévisionnel, sous la pression de la communauté financière. Dans la mesure où les analystes attendent de moi un résultat donné (*benchmark versus* compétition, amélioration continue, Graal du 15 %, etc.), pourquoi me mesurer par rapport à un budget interne, et non pas directement par rapport à cet objectif ? Le contrôleur est donc de moins en moins un prévisionniste, et encore moins un analyseur d'écarts (les deux mamelles traditionnelles du métier, et concrètement ce que l'on apprend à l'école), mais plutôt celui qui va "faire advenir" (*make it happen*) les objectifs. La question n'est plus "qu'est-ce que je suis capable d'atteindre ?", suivi de multiples révisions de ce budget et d'analyse de "pourquoi j'ai dévié dans un sens ou dans l'autre", mais "comment vais-je atteindre l'objectif ?" (plan d'action), suivi de "comment vais-je l'atteindre quand même malgré les déviations ?" L'expression copilote prend ici tout son sens. Vous devez atterrir à Stockholm quoi qu'il arrive, et il n'est plus acceptable d'atterrir à Buenos Aires sous prétexte que les vents ont changé. L'ambiguïté additionnelle de cette situation est terrifiante » (Lambert, Sponem, 2005).

Dans une optique classique de bonne gouvernance, ce comportement semble peu éthique. Pourtant, dans un environnement où les acteurs de l'organisation sont très liés par les engagements pris devant les actionnaires, ce comportement, lorsqu'il reste dans les limites du raisonnable, peut être considéré comme nécessaire. Toute la question, pour le contrôleur comme pour l'organisation, est de jauger les marges de manœuvre à laisser aux responsables opérationnels afin qu'ils soient en mesure de prendre des risques et de saisir des opportunités, tout en satisfaisant les besoins de stabilité et de respect des attentes des actionnaires. On touche ici la zone grise de la fonction, indéfinie dans les ouvrages et souvent occultée dans les pratiques, ce qui en fait son ambiguïté mais aussi sa richesse.

De façon similaire, on constate qu'un contrôleur de gestion trop puissant et qui prend très à cœur son rôle de contrôle peut inhiber l'innovation et la prise de risque, éléments pourtant indispensables à la performance d'une entreprise sur le long terme.

L'environnement des contrôleurs de gestion a largement changé, qu'il s'agisse de la diffusion des tableurs, l'avènement des nouvelles technologies de l'information, ou plus récemment l'adoption des IAS/IFRS. Les effets de ces changements sont parfois difficiles à identifier. Parmi les anticipations envisagées, celle de l'émergence d'un contrôleur de gestion *business partner*, véritable acteur de la prise de décision, partenaire incontournable du responsable opérationnel est souvent privi-

légiée. Toutefois, un regard vers le passé montre que cette figure relève de la quête du Graal. On peut de plus s'interroger sur le bien-fondé de l'apologie du contrôleur de gestion *business partner*. En effet, il apparaît qu'un tel rôle suppose d'accepter des risques de dérives en termes de gouvernance, trop souvent occultés.

L'ÉMERGENCE DU *BUSINESS PARTNER* : UN POINT DE VUE PROFESSIONNEL

On demande aujourd'hui au contrôleur de gestion d'analyser le passé, de produire un *reporting* comptable, mais aussi de prévoir le futur ; il doit exercer un contrôle (être un *corporate cop* comme disent nos collègues anglais) et aussi se transformer en conseiller, il doit donc être un bon technicien mais de plus en plus on lui demande également d'être un bon communiquant.

Il y a donc une dualité dans cette fonction et c'est cette dualité que nous allons analyser en nous demandant s'il faut faire du contrôleur de gestion un *business partner*. Nous allons donc nous interroger sur les facteurs qui ont fait évoluer cette fonction, essayer de déterminer ce que doit être un contrôleur de gestion *business partner* et voir s'il peut concilier ce rôle avec celui de contrôle. Précisons quand même que nous allons parler ici du contrôle de gestion en environnement commercial ; le rôle du contrôleur de gestion industriel étant très nettement différent et plus éloigné de l'idée de *business partner*, même si bien sûr les notions de conseil et sa proximité avec le management opérationnel sont également pertinentes.

Comment s'est faite l'évolution du contrôle de gestion ?

1. Les trois piliers du contrôle de gestion au début des années quatre-vingt étaient :

- le calcul des provisions ;
- l'analyse des écarts entre le réel et les prévisions ;
- le budget qui durait le plus souvent presque six mois de l'année entre juillet-août et fin décembre voire janvier pour les derniers arbitrages.

Les contrôleurs de gestion de division (ou *business unit*) commençaient simplement à apparaître, ce qui fait que le vrai rôle de contrôle des procédures, des engagements de dépenses et d'investissements, était encore presque exclusivement concentré sur les DAF. Parfois, pour peu qu'il en ait eu le goût et les compétences, le contrôleur de gestion était aussi la personne qui savait faire des interrogations dans le système d'information, pour détecter des anomalies, extraire des données permettant de sortir des ratios, etc.

2. Au début des années quatre-vingt intervient un événement dont on n'a pas alors mesuré l'ampleur : la révolution des tableurs.

Pour les contrôleurs de gestion qui ont commencé leur activité au début des années quatre-vingt-dix, les tableurs (ou plutôt devrions-nous dire LE tableur tant il n'en existe plus qu'un seul aujourd'hui) sont une évidence et je suppose qu'ils n'envisagent même pas comment on a pu faire du contrôle de gestion avant cela. Les tableurs sont apparus au début des années quatre-vingt (Multiplan, Lotus 1,2,3, Excel) et ont permis :

- la construction de modèles de simulation. Avant cela la combinaison de la puissance de calcul avec des enchaînements complexes d'opérations ne pouvait se réaliser qu'avec des programmes informatiques demandant une infrastructure et de la programmation. L'ordinateur de bureau, d'une part, et les tableurs, d'autre part, ont rendu cette possibilité accessible quasiment à n'importe qui ;
- du coup, les contrôleurs de gestion ont commencé à bâtir des modèles économiques permettant de simuler l'effet de la mise en œuvre de stratégies commerciales et même de les mettre entre les mains des opérationnels.

Ceci a produit deux effets convergents : d'une part de faire communiquer étroitement les contrôleurs de gestion avec des managers opérationnels, commerciaux, techniques, etc., et également de libérer une partie du temps qui était consacré au budget, la construction de celui-ci se trouvant accélérée fortement par l'utilisation des tableurs (cet effet s'est atténué dans le futur car les budgets se sont trouvé eux aussi soumis à un processus d'itérations de plus en plus important).

3. L'apparition du contrôleur de gestion *business partner.*

Ainsi, grâce aux tableurs, le contrôleur de gestion s'est rapproché des opérationnels et a commencé à leur apporter une vraie valeur : il est devenu non plus seulement celui qui mettait en forme les données chiffrées fournies par les opérationnels pour les remonter à la hiérarchie mais celui qui construisait des modèles de simulation de coûts, de chiffre d'affaires, d'effectifs puis des comptes d'exploitation prévisionnels, permettant de prévoir l'impact de la variation d'une donnée sur tout un modèle économique.

D'autre part, à la fin des années quatre-vingt ou début des années quatre-vingt-dix, les systèmes informatiques ont cessé d'être propriétaires (gérés par un système d'exploitation propre à un constructeur informatique), du coup les logiciels de gestion se sont standardisés et les logiciels de gestion intégrés (les fameux ERP) ont commencé à se répandre.

Ceci a constitué une deuxième étape importante de l'évolution du rôle du contrôleur de gestion car il est devenu celui qui construisait la comptabilité analytique permettant au système comptable de ne plus être quasi exclusivement l'outil

des comptables mais aussi celui des gestionnaires et des managers qui pouvaient suivre leurs résultats :

- le contrôleur de gestion devient celui qui introduit la logique financière dans les prévisions sur affaires, sur les plans de commissions, etc. ;
- il devient le pédagogue qui explique les résultats mensuels issus du système de comptabilité analytique aux managers.

Par conséquent il devient capable de comprendre finement l'organisation (puisqu'il doit la reproduire dans le système de comptabilité analytique) et il devient un élément clé de son évolution, d'où une proximité qui s'instaure entre lui et le manager opérationnel.

Ce qu'est le contrôleur de gestion *business partner* et ce qu'il n'est pas

On voit donc apparaître en quelque sorte une nouvelle race de contrôleurs de gestion que l'on appellera que bien plus tard, des *business partner*. Mais qu'est-ce qu'un contrôleur de gestion *business partner* : est-ce un financier qui a mis de côté les aspects de contrôle de sa fonction, une sorte d'adjoint des managers opérationnels, apte à son tour à prendre des fonctions opérationnelles ?

Ce qu'est un contrôleur de gestion *business partner*

Selon nous, c'est d'abord un contrôleur de gestion qui maîtrise toutes les techniques liées à son métier :

- comptables : au minimum il comprend l'ensemble des logiques comptables et même il pratique la comptabilité, passant lui-même le cas échéant des écritures (liées aux stocks, aux comptes de régularisation, à la comptabilité générale). Il est aussi capable de mettre en place et de faire évoluer des systèmes de comptabilité analytique ;
- les logiques financières : il sait mettre en place des soldes intermédiaires de gestion adaptés, réaliser des analyses de cohérence, mettre en place et analyser des indicateurs de gestion, calculer des flux de trésorerie, etc. ;
- les processus financiers : il maîtrise bien sûr les techniques d'élaboration de budget mais aussi de plans moyens termes, de *reporting*, d'élaboration de tableaux de bord.

C'est aussi un financier habitué à faire fonctionner les processus de contrôle de l'entreprise : il maîtrise les techniques du contrôleur de gestion classique.

C'est aussi un contrôleur de gestion qui a su les dépasser :

- il sait établir des comparatifs pertinents (faire du *benchmarking*) non seulement pour comparer entre elles les unités d'affaire de l'entreprise mais aussi pour les comparer par rapport à la concurrence ;

- il sait mettre en place des systèmes de prévisions glissantes (des *rolling forecasts*), faire du pilotage de performance, du contrôle de projet, etc. ;
- c'est aussi et peut-être surtout un pédagogue qui ne se contente pas d'amener l'information chiffrée mais qui sait l'expliquer, la rendre parlante et conseiller les managers opérationnels sur des actions à entreprendre ;
- c'est également un élément devenu clé de la déclinaison de la stratégie des entreprises en plans d'actions opérationnels. Ainsi c'est lui qui contribuera grandement à la mise en place des *balanced scorecards* (Kaplan et Norton) et à leur animation, qui permettront aux entreprises de mettre en œuvre leurs stratégies sur le plan opérationnel et d'en mesurer les effets ;
- enfin c'est un facilitateur qui établit des liens dans l'entreprise, un acteur qui participe à la prise de décision.

Ainsi, là où le contrôleur de gestion classique ne regarde que l'entreprise, le contrôleur de gestion *business partner* regarde aussi le marché et les concurrents.

Ce qu'il n'est pas

A contrario de ce que nous avons vu précédemment, le contrôleur de gestion *business partner* n'est pas quelqu'un qui ne maîtrise pas, voire qui méprise les techniques comptables. Trop souvent nous voyons désormais dans les entreprises des contrôleurs de gestion qui sont de véritables champions du tableur, des *numbers crunchers*, mais qui sont incapables de se représenter mentalement les grands équilibres d'un compte de résultat ou d'un bilan, ou qui ont aversion ou mépris vis-à-vis de ce qui ressemble à de la comptabilité. Ces contrôleurs de gestion ne seront pas de bons *business partner* car ils ne sauront pas tenir compte dans leurs projections ou dans leurs conseils prodigués à leurs patrons opérationnels des éléments très structurants, surtout dans des contextes de normes IFRS, de la comptabilité.

Par ailleurs, le fait qu'on demande au contrôleur de gestion *business partner* d'avoir une dimension relationnelle et managériale n'en fait pas pour autant un manager opérationnel : il reste un fonctionnel (*staff* et pas *line* selon la différenciation anglo-saxonne) et le pouvoir de décision reste du côté des opérationnels. S'il veut influer sur les décisions de l'entreprise, il doit apporter une valeur dans ses analyses qui fera que les décisions prises intégreront les orientations qu'il aura proposées. C'est donc toujours d'un rôle d'influence qu'il s'agit et pas d'une vraie fonction opérationnelle. C'est pourquoi le fait d'être devenu un *business partner* n'en fait pas forcément un futur manager opérationnel mais il faut bien reconnaître, et s'en féliciter, que ce rôle l'en rapproche et que l'on voit de plus en plus de contrôleurs de gestion (plutôt devenus DAF entre-temps) prendre des fonctions de directions opérationnelles d'entreprises.

Comment concilier le rôle de contrôle et celui de *business partner* ?

Le sens du contrôle a évolué avec le temps et peut être vu sous deux angles différents :

- d'autres fonctions sont apparues ou se sont développées qui sont entièrement dévolues au contrôle : l'audit interne, le contrôle interne, le contrôle qualité ;
- les mentalités ont évolué ainsi que les modes de management : les managers sont de plus en plus responsables de *P&L* donc ils sont eux-mêmes désireux de mettre en place du contrôle, ils le subissent moins que lorsqu'ils n'étaient mesurés que sur des indicateurs partiels et que leurs financiers n'étaient pas là pour les aider à réaliser leurs objectifs de rentabilité mais plutôt à s'assurer que les indicateurs de performance sur lesquels ils étaient mesurés étaient bien « sincèrement » atteints.

Par conséquent le contrôleur de gestion a moins besoin que par le passé de se comporter en *corporate cop* et il devient un élément clé du dispositif de contrôle décentralisé au niveau de la *business unit* dans laquelle il intervient. Il faut donc de ce point de vue plutôt comprendre « contrôle » au sens de maîtrise (le sens anglais de *control*) : le contrôleur de gestion contrôle son entité comme le pilote de course contrôle sa voiture.

Il met encore du contrôle en place mais plus de la même manière :

- dans une approche de contrôle de gestion agile (*cf.* le *Livre blanc DFCG*, BearingPoint, 1re éd. novembre 2008) le contrôleur de gestion ne se contente plus de faire appliquer des procédures mais il participe activement à leur mise en place en définissant et en mettant en œuvre les processus qui les supportent ;
- plutôt que d'être celui qui autorise, en direct ou par délégation du directeur général ou du siège (des affaires à marge $< x$, des dépenses $> y$), il est celui qui conçoit des outils et des processus pour donner de la visibilité et mettre en œuvre. Confrontés il y a quelques années à une problématique de marges faibles dans une activité de négoce, nous avions envisagé de donner une délégation de marge aux personnels commerciaux avec évidemment des niveaux d'approbation allant jusqu'à la direction générale en cas de marge inférieure à un seuil déterminé. Finalement nous avons opté pour la modélisation d'un calcul de marge par affaire, simple à utiliser et mis à la disposition des commerciaux, et la mise en place d'un plan de commissionnement basé sur une marge pivot (ou objectif) permettant d'atteindre 100 % des commissions avec un système d'accélération ou de décélération fort pour les marges au-dessus ou en dessous de la marge pivot (le carré de l'écart). En un an, l'entreprise avait regagné presque deux points de marge, avec un système en quelque sorte autoporteur. Il devient le bras armé de la direction générale dans le pilotage de la performance ;

- son pouvoir lui vient largement du couple étroit qu'il doit former avec le directeur général ou le manager de *business unit* : il participe à l'élaboration de la stratégie, joue un rôle dans la déclinaison tactique tout en s'assurant que les objectifs locaux sont en ligne avec les objectifs globaux, d'où un rôle majeur dans le pilotage de la performance (*cf*. les *balance scorecards* évoqués ci-dessus). En effet, bien souvent, c'est le contrôleur de gestion qui va, à travers ses analyses ou les indicateurs de performance qu'il va réaliser, valider que la stratégie est appliquée correctement et qu'elle produit bien les résultats attendus.

On dépasse les stades de la mesure et du contrôle de la performance pour atteindre celui du pilotage, donc de l'orientation de la performance.

Ce faisant, le contrôleur de gestion *business partner* se rapproche bel et bien des fonctions opérationnelles. Il forme en quelque sorte un couple avec son manager opérationnel. Comme dans la vie privée, qui dit couple (DG/DAF ou contrôleur de gestion/manager de *business unit*) dit aussi divorce : les ruptures sont brutales et deviennent plus fréquentes.

Enfin, il exerce un pouvoir sur la définition de l'organisation dans la mesure où il doit s'assurer que l'organisation reste mesurable quelles que soient les circonstances. Il peut donc conseiller ou préconiser des organisations et influer largement sur leur fréquence d'évolution.

Cette évolution du rôle prépare mieux le contrôleur de gestion à une fonction de direction administrative et financière. D'ailleurs y a-t-il une grosse différence entre notre contrôleur de gestion *business partner* et le *controller* anglo-saxon ? Reconnaissons néanmoins qu'elle n'est pas exempte de risques en termes de contrôle interne : le couple formé avec le *manager* de *business unit* présente incontestablement des risques de collusion.

Caroline Lambert, professeur assistant, HEC Paris
Samuel Sponem, maître de conférences,
Conservatoire national des arts et métiers, Intec
Pierre Raguideau, directeur financier NRS, Orange BS.

Partie 4

Les nouvelles frontières du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion a ses nouvelles frontières, c'est-à-dire des champs d'application encore en pleine mutation et qui en changent profondément la nature.

Damien Mourey et Bruno Viallon montrent que les frontières de l'entreprise sont de plus en plus incertaines. Cela impacte le contrôle de gestion dont le champ d'investigation s'étend alors maintenant hors des murs traditionnels de l'entreprise et amène à s'interroger sur les modes de contrôle interorganisationnels.

Contrôle et de gestion et contrôle interne sont des pratiques distinctes et convergentes. Comme l'analysent Olivier de la Garde et Pascal Kerebel, les deux pratiques s'enrichissent, se complètent mais ne se confondent pas tout à fait.

L'internationalisation a des effets sur les systèmes de contrôle. Anne-Catherine Moquet et Francis Cuisiner décrivent le développement d'un modèle de management européen qui a des répercussions sur le contrôle et plus largement sur les modes de pilotage des organisations.

Le budget est mort, vive le budget ! Cela semble être en substance le message de Nicolas Berland et Catherine Duban-Doyard. Si les critiques sur le budget semblent bien réelles, de nouvelles solutions ne semblent pas encore vraiment prêtes. Au final, il semblerait que les outils de gestion aussi puissent se fossiliser.

Les systèmes d'information imposent-ils leur rythme au contrôle de gestion ? les asservissent-ils ou les servent-ils ? Les deux à la fois sans doute. Olivier Baudry, Claire Ciampi et Denis Molho montrent que tout dépend de l'architecte et du pilote que le contrôleur de gestion tient dans leur mise en place.

Chapitre 12

Le contrôle des processus interorganisationnels : enjeux et spécificités

Les processus inter-firmes sont aujourd'hui les nouveaux « lieux » de la création de valeur économique des organisations. La recherche de flexibilité et le raccourcissement des temps de cycle entre la production et la vente soulignent que la maîtrise du temps et la synchronisation des activités commerciales et de production constituent un enjeu important pour les organisations confrontées à des environnements concurrentiels rapidement évolutifs. Des préoccupations nouvelles concernant les délais de livraison, la disponibilité des produits, la diminution des stocks, la qualité et le pilotage coût-valeur des activités conduisent les entreprises à coordonner davantage leurs actions entre elles et à engager des coopérations inter-firmes pour explorer ensemble de nouvelles combinaisons de ressources.

Penser le contrôle de gestion dans un cadre inter-organisationnel qui n'est ni hiérarchique, ni borné par les frontières juridiques de l'organisation constitue l'enjeu essentiel d'une réflexion portant sur le contrôle de gestion de processus inter-firmes. Cependant, le contrôle inter-firmes constitue un domaine de recherche encore peu exploré d'un point de vue académique. L'absence de convergence des résultats obtenus, les limitations des méthodologies employées ainsi que la faible complémentarité des approches théoriques adoptées à ce jour ont été récemment soulignées (Caglio et Ditillo, 2008). Pourtant, des démarches et des outils nouveaux de planification, de budgétisation, de mesure et de suivi de la performance de processus opérationnels inter-firmes sont conçus et circulent aujourd'hui entre les organisations. C'est un peu comme si les managers, pleinement conscients de l'importance de l'action collective conjointe pour la performance de leur entreprise, avaient pris de vitesse la communauté des chercheurs en contrôle.

Notre objectif est de sensibiliser les praticiens et les chercheurs en contrôle sur les enjeux et les spécificités du contrôle des processus inter-firmes. Ces derniers mettent en jeu la coopération d'acteurs appartenant à des organisations différentes et la coordination de systèmes d'activités requérant des flux horizontaux d'infor-

mations. Cette contribution s'inscrit dans une double perspective. Dans une première partie, Damien Mourey analysera les principaux problèmes de contrôle posés aux acteurs d'une chaîne logistique globale dans le secteur de la grande distribution en s'appuyant sur certains travaux académiques. Nous évoquerons également le recours à des techniques et démarches comptables spécifiquement employées pour gérer ces processus interorganisationnels comme *la comptabilité à livres ouverts*, *l'analyse de la chaîne de valeur* ou le *tableau de bord prospectif inter-firmes*. Dans une seconde partie, Bruno Viallon présentera un cas pratique illustrant les problèmes de contrôle des relations entre les distributeurs et les fournisseurs internationaux de produits de grande consommation en France. Les formes observées de contrôle de ces relations seront problématisées : un *contrôle coercitif* et un *contrôle coexercé*.

Les nouveaux enjeux du contrôle des processus interorganisationnels

L'adoption d'une perspective interorganisationnelle invite à s'interroger sur les nouvelles formes de contrôle qui rendent possible la gestion de processus opérationnels inter-firmes et parfois internationaux (Otley, 1994). L'approfondissement des coopérations inter-firmes et la nécessité pour les entreprises, confrontées à des environnements fortement concurrentiels et rapidement évolutifs, de reconfigurer très rapidement leurs chaînes de valeur remettent en cause une conception très restrictive qui ferait du contrôle de gestion une affaire interne à l'organisation, ce dernier ayant également « été assimilé […] – à tort – au monde des coûts et des marges » (Bouquin, 2005).

L'affirmation selon laquelle la recherche en contrôle n'a probablement pas encore pris la mesure des nouvelles pratiques de coopération inter-firmes a été exprimée avec force par Hopwood (1996) :

> « Une attention plus explicite a été portée à la coordination d'actions au sein de réseaux d'organisation. Des préoccupations relatives à la qualité, au coût et au délai de livraison sont désormais manifestes dans la gestion de chaînes de fournisseurs. Les processus de planification, de budgétisation et de contrôle circulent d'une organisation vers d'autres organisations et sont à l'origine d'une prise de conscience renforcée de l'interdépendance des actions et du rôle que l'action conjointe peut jouer dans le succès des entreprises. Jusqu'à présent, la recherche en comptabilité a largement ignoré ces changements et leurs implications en termes de prise de décision financière et de contrôle. […] La communauté des chercheurs en comptabilité continue à se satisfaire pleinement de sa fixation sur l'organisation hiérarchique traditionnelle. »

Penser le contrôle de gestion dans un cadre interorganisationnel qui ne repose pas sur une approche verticale et hiérarchique du contrôle et qui n'est pas non plus borné par des frontières juridiques strictes constitue l'enjeu essentiel d'une réflexion portant sur le contrôle de gestion de processus inter-firmes. Quels sont les problèmes spécifiques de contrôle posés aux acteurs de ces processus interorganisationnels ? Comment assurer la maîtrise d'un système d'activités mettant en jeu la coopération d'acteurs appartenant à des organisations différentes – et parfois partiellement en concurrence l'une avec l'autre – et requérant la coordination systémique et dynamique d'activités reliées entre elles par des flux d'informations ? Quels mécanismes formels et informels de contrôle peut-on concevoir pour favoriser l'échange d'informations entre des acteurs qui sont potentiellement soumis à la menace d'un comportement opportuniste de l'autre partie ? Existe-t-il des nouveaux outils ou des nouvelles techniques de contrôle de gestion permettant de mieux appréhender, budgéter, piloter et partager la valeur économique créée par la gestion conjointe de ces processus opérationnels ?

L'objet de la première partie de ce chapitre est de discuter et d'illustrer, à partir d'un exemple concret tiré du secteur de la grande consommation, certains aspects de ces questions. Notre objectif n'est naturellement pas d'apporter des réponses exhaustives et définitives à ce vaste débat, ni même de couvrir l'ensemble des apports de la littérature sur ces sujets. Notre ambition est beaucoup plus modeste : il s'agit simplement de sensibiliser la communauté des praticiens et des chercheurs en contrôle aux nouveaux enjeux posés par le développement des coopérations inter-firmes.

La première section est consacrée à la présentation des enjeux du contrôle d'un processus logistique dans la grande distribution. L'étude des problèmes spécifiques de contrôle posés aux acteurs de ce processus opérationnel inter-firmes est l'objet de la seconde section.

Les enjeux du contrôle du processus logistique inter-firmes dans la grande distribution

Lorsqu'un client faisant ses courses dans son hypermarché ne trouve pas le produit qu'il est venu acheter, il s'ensuit généralement une évaluation négative du service rendu et un certain mécontentement. Les conséquences économiques et en termes d'image pour le distributeur sont difficiles à mesurer et dépendent de la gravité et de la persistance dans le temps de ces ruptures. Elles sont également fonction du comportement variable du consommateur. Ce dernier peut reporter son achat dans le temps, opter pour un produit concurrent ou encore changer de magasin. Pour le fournisseur, les conséquences peuvent aussi être sévères. La rupture occasionne une perte de marge lorsque le client choisit d'acheter un produit

d'une marque concurrente. De même, lorsque les produits non disponibles en linéaire concernent des offres promotionnelles ou le lancement de nouveaux produits dont l'annonce a été relayée par des investissements publicitaires importants, c'est la rentabilité même de ces opérations commerciales qui peut être remise en cause pour le fournisseur. Aussi, la maîtrise de la disponibilité des produits en linéaire constitue un enjeu essentiel et partagé pour le distributeur et les fournisseurs.

Les causes d'une rupture d'un produit sont très nombreuses et variées. Par exemple, la rupture peut être localisée au niveau d'une usine du fournisseur ou d'un entrepôt. Ces entités répercutent alors sur l'ensemble des autres entités de la chaîne logistique situées en aval leurs problèmes d'approvisionnement ou de production. Des problèmes de transport, de dédouanement, de gestion de fichiers informatiques ou encore de passation de commandes peuvent aussi occasionner des ruptures. D'autres phénomènes conduisent au même résultat : une fréquence de livraison des magasins insuffisante, une mauvaise estimation du potentiel de vente des produits en promotion ou encore des conditions climatiques extrêmes non anticipées pouvant induire une très forte hausse de la demande de certains produits. C'est par exemple le cas pour les crèmes glacées ou les produits de jardinerie. La rupture peut provenir également d'une stratégie marketing d'un fournisseur comme pour le lancement de certaines consoles de jeux vidéo ou encore d'un plan de marchandisage inadapté à la rotation de certains produits.

La réactivité insuffisante des usines de production des industriels est parfois une cause de rupture car il n'est pas toujours possible, notamment pour les produits en promotion, d'ajuster rapidement le volume de production à une demande qui s'avère plus forte que prévue. La rupture peut aussi s'expliquer par des problèmes d'organisation en magasin : il arrive que la marchandise soit stockée en réserve mais qu'il n'y ait pas suffisamment de personnel pour la mettre en rayon. Enfin, un *turnover* significatif des chefs de rayon peut provoquer des erreurs dans les quantités à commander. Ces ruptures sont alors liées à une méconnaissance des fondamentaux de la tenue du rayon.

Aussi, le taux de rupture des produits constitue un indicateur majeur de mesure de la performance de la gestion d'un processus opérationnel inter-firmes qui englobe l'ensemble des activités de la « chaîne logistique globale ». Cette dernière s'étend de l'usine des fournisseurs jusqu'aux linéaires du magasin. Les équipes du distributeur et des fournisseurs sont conjointement responsables d'un système d'activités mettant en jeu la coopération d'acteurs appartenant à des organisations différentes et requérant la coordination systémique et dynamique d'activités reliées entre elles par des flux d'informations. La coordination de l'ensemble des flux d'informations (commandes, factures, fiches produits, coefficients de saisonnalité, prévisions de ventes, etc.) et des flux physiques de marchandises (manutention, palettisation, stockage, préparation, transport, mise en rayon, etc.) est un des

aspects de la gestion de ce processus logistique dont un des objectifs principaux est d'assurer la disponibilité des produits en linéaire.

Deux autres objectifs sont aussi assignés à la gestion de ce processus logistique inter-firmes dont la performance se mesure également par deux autres critères : il s'agit de réaliser l'acheminement des produits jusqu'au rayon du magasin en visant le « coût rendu linéaire » le plus bas possible et en minimisant le niveau des stocks sur l'ensemble de la chaîne logistique globale. Aussi, les pratiques coopératives entre les équipes d'un distributeur et celles des fournisseurs visent à explorer en permanence des nouvelles combinaisons de ressources afin de réduire le coût des activités nécessaires à l'acheminement des produits en magasin et ce, tout en améliorant le taux de disponibilité des produits en linéaire. Par exemple, ces équipes se sont lancées dans des échanges de données informatisées pour simplifier le traitement administratif des factures et des commandes. Elles se sont également engagées dans des démarches collaboratives comme le CPFR (*Collaborative Planning Forecasting Replenishment*) ou la gestion partagée des approvisionnements. De même, des discussions sont menées en permanence pour modifier les modes de traitement des flux de certaines catégories de produits en favorisant le passage à quai (*cross docking*) plutôt que la gestion de stocks. Des études sont menées afin de rationaliser, voire de supprimer, des mètres carrés d'entreposage sur l'ensemble de la chaîne logistique globale en partageant des surfaces existantes ou en massifiant des flux.

Plus récemment, la coopération inter-firmes entre distributeurs et fournisseurs s'est déplacée au niveau de la coconception de nouveaux emballages en *prêt-à-vendre* permettant de réduire le temps passé à la mise en rayon au niveau de la surface de vente. Le conditionnement d'un produit fini offre une solution *prêt-à-vendre* lorsque l'emballage d'origine limite les manipulations physiques des produits sur l'ensemble de la chaîne logistique globale reliant l'industriel et le linéaire du magasin tout en développant les ventes.

À partir de ces exemples, nous allons étudier les problèmes de contrôle spécifiques posés aux acteurs de ce processus inter-firmes.

Les problèmes de contrôle posés aux acteurs de ce processus inter-firmes

Dans cette section, nous empruntons la démarche proposée par Caglio et Ditillo (2008) visant à spécifier les problèmes de contrôle posés par le développement des relations inter-firmes. Ils soumettent une typologie distinguant les problèmes de *coopération*, de *coordination* et de *partage de la valeur économique créée*.

Favoriser les comportements coopératifs

Caglio et Ditillo (2008) proposent d'étudier davantage les formes de coopération du point de vue de la structure des intérêts des différentes parties et de leur dynamique. Cela permettrait de rompre avec des approches statiques qui postulent soit la divergence soit la convergence des objectifs et des intérêts des coopérants. En effet, la plupart des recherches en contrôle inter-firmes traitent le problème de coopération en mobilisant des théories économiques comme la théorie des coûts de transaction ou la théorie de l'agence (Dekker, 2003 ; Caglio et Ditillo, 2004). Ces théories postulent la divergence des intérêts des parties et le caractère possiblement opportuniste de la nature humaine. La coopération est donc possible dès lors qu'elle donne lieu à un échange entre des individus sur la base du « donnant-donnant ». La coopération se développe tant que les coopérants perçoivent un intérêt stratégique individuel à leur participation, c'est-à-dire tant que les gains individuels excèdent les coûts de la coopération. Dans ce cadre d'analyse, la contractualisation des relations entre les différents intervenants revêt un caractère déterminant pour favoriser cette forme de coopération. D'une part, la contractualisation permet de spécifier les engagements inter-individuels et de s'assurer de la réciprocité des rapports. D'autre part, les mécanismes d'incitation contractuellement prévus sont un moyen de renforcer la congruence des objectifs des coopérants.

Toutefois cette approche a été remise en cause dans de nombreuses recherches qui soulignent que le contrôle inter-firmes ne se réduit pas à la lutte contre l'opportunisme possible de l'autre partie. L'apport du courant théorique de l'échange relationnel a montré qu'une relation inter-firmes s'inscrit dans une histoire et un contexte relationnel plus vaste et englobe des attentes et des anticipations pour le futur (Macneil, 1980 ; Dwyer, 1987). Des auteurs en contrôle ont proposé des mécanismes formels et informels de contrôle (notamment le rôle de la confiance) pour contenir ce risque (Tomkins, 2001 ; Dekker, 2004). Dans ces approches, il convient de développer la confiance entre les parties afin de favoriser l'échange d'information. Pourtant, le concept générique de *confiance* est d'un maniement délicat (Rousseau *et al.*, 1998 ; Caglio et Ditillo, 2008 ; Lewicki *et al.*, 1998).

L'intérêt de l'exemple que nous avons développé dans la première section est de souligner qu'entre la menace du comportement opportuniste de l'autre partie et la recherche d'un état idéalisé de confiance où régneraient la transparence et « l'esprit de famille » (Cooper et Slagmulder, 2004), il existe une variété de formes de coopération inter-firmes qui ne se laissent pas appréhender aussi facilement. Comme le souligne notre exemple, on relève des situations de coopération inter-firmes où les intérêts des parties, sans être nécessairement antagonistes, ne sont pas non plus *a priori* convergents. La gestion de la chaîne logistique globale

entre un distributeur et un fournisseur de produits de grande consommation se caractérise par le développement de pratiques coopératives entre des équipes d'acteurs appartenant à des organisations juridiquement et économiquement autonomes. Toutefois, ces entreprises sont partiellement en concurrence entre elles comme en témoignent les parts de marché importantes des marques de distributeurs sur certaines catégories de produits. De plus, les intérêts bien compris de ces organisations, sans être nécessairement antagonistes, ne sont pas non plus *a priori* convergents. Ainsi, dans le cadre des négociations commerciales annuelles, les acteurs de ces relations s'opposent parfois vivement pour parvenir à un accord concernant notamment les taux de marge arrière qui seront contractuellement appliqués. Aussi, les coopérations inter-firmes engagées au niveau de la gestion de la chaîne logistique globale sont vulnérables et constamment exposées à la survenance d'un désaccord majeur qui éclaterait par exemple au niveau de la négociation commerciale. Ce dernier ne manquerait pas de rejaillir sur les autres projets de coopération existants en « freinant », dans le meilleur des cas, leur développement.

De plus, le rapport de force est relativement équilibré entre ces organisations qui disposent de différents moyens de pression. Aussi, contrairement à un cadre organisationnel hiérarchique, il n'est pas possible d'imposer le point de vue d'une des parties à l'autre. Ce n'est pas en termes d'alignement mais bien de contribution et d'ajustements permanents qu'il convient d'appréhender ces coopérations inter-firmes. La plupart des projets coopératifs engagés par nos acteurs-funambules nécessitent leur implication pour être menés à bien. Aucune entreprise ne dispose en son sein des compétences et des ressources nécessaires pour assurer un niveau de performance satisfaisant pour la gestion de ce processus. Aucune entreprise ne renonce non plus à ses intérêts bien compris. Il s'agit d'une forme particulière de coopération : une coopération malgré tout. La coopération s'engage en dépit de tous les différends latents ou révélés qui constituent autant de menaces potentielles pour le développement de ces relations. Cet exemple souligne l'intérêt d'étudier le contrôle inter-firmes à partir de l'analyse de la structure des intérêts des différentes parties et de leur dynamique. Comprendre comment ces pratiques coopératives perdurent en dépit de leur précarité, c'est aussi étudier des nouveaux modes d'exercice de contrôle.

Mesurer et partager la valeur économique conjointement créée

La théorie des ressources en stratégie suggère qu'une firme, seule, ne dispose pas toujours de l'ensemble des ressources et des compétences nécessaires pour maintenir une rente durable sur un marché. Elle ne peut pas non plus se procurer aisément ces mêmes ressources ou compétences à un coût compétitif ou dans des délais raisonnables. La recherche de création de valeur économique au travers du

partage et de l'hybridation de ressources matérielles, de compétences ou encore de connaissances détenues au sein d'organisations autonomes constitue dès lors un des objectifs principaux des relations inter-firmes. Au cours de leurs développements, des échanges de ressources et des investissements spécifiques contractés par l'une ou l'autre des parties vont être nécessaires. Par exemple, le développement des échanges de données informatisées entre les distributeurs et les fournisseurs a pour objectif de réduire le coût des activités administratives comme la facturation ou encore la passation de commandes. Par ces échanges d'informations, les acteurs de ce processus cherchent à diminuer le niveau des stocks tout en permettant de mieux anticiper la demande. Le fournisseur ne se contente plus alors d'exécuter simplement les ordres passés par le distributeur. Il devient coresponsable de l'approvisionnement de ses entrepôts sur la base des données qui lui sont transmises. À partir des informations concernant les stocks et/ou les ventes communiquées par le distributeur, l'industriel peut lui-même calculer ses prévisions de besoins et adapter sa production et ses ressources logistiques.

Le problème posé au contrôle de ces relations inter-firmes trouve son origine dans l'absence de liens hiérarchiques entre ces divers protagonistes. Entre un distributeur et un fournisseur international de produits de grande consommation, il existe un rapport de force qui n'est pas trop asymétrique entre ces entreprises autonomes économiquement, stratégiquement et juridiquement. Adopter cette perspective de création de valeur économique dans un contexte caractérisé par l'absence de liens hiérarchiques effectifs, des échanges de ressources et, éventuellement, le développement d'actifs spécifiques pose un problème de contrôle connu sous le concept anglo-saxon d'*appropriation concern* (Dekker, 2004 ; Caglio et Ditillo, 2008) que nous pouvons traduire par *risque de dépossession de valeur*. On retrouve ici le besoin précédemment évoqué de se prémunir du risque d'opportunisme de l'autre partie, mais est également présente la préoccupation de veiller à un juste partage de la valeur économique créée par cette coopération.

Des auteurs en contrôle ont proposé la mise en place de règles, de procédures et d'obligations contractuelles *ex-ante*, voire de recourir à des mécanismes informels et sociaux de contrôle comme le processus de sélection des partenaires (Dekker, 2003). Lorsqu'il est possible de spécifier à l'avance le produit (*output*) attendu du processus et d'isoler les contributions de chaque partie à sa réalisation, il est alors plus facile de mettre en œuvre un contrôle par les résultats ou de vérifier *a posteriori* la conformité du comportement des acteurs de l'autre organisation par rapport à des attentes normatives acceptées par tous. Dans certains cas, il semble aussi possible de mesurer *ex-ante* la valeur économique générée par la coopération inter-firmes et donc de définir à l'avance les règles de sa répartition entre les organisations. Il s'agit là d'un point important car des projets de coopération inter-firmes peuvent impliquer des investissements à un certain niveau de la chaîne logistique alors que les gains économiques attendus ne seront perceptibles

qu'à un autre endroit. Par exemple, le développement de conditionnements en *prêt-à-vendre* implique des investissements au niveau des lignes de production alors que les gains de productivité attendus sont situés au niveau de la surface de vente. Il est probable que l'investissement de l'industriel sera facilité si ce dernier est assuré de récupérer une partie des gains de productivité ainsi générés.

Cependant, comme le soulignent Caglio et Ditillo (2008), il existe des situations de forte complexité cognitive (*cognitional complexity*) où le partage, l'hybridation et la cocréation de connaissances sont au cœur de processus inter-firmes innovants. Il est très difficile de spécifier, de mesurer et d'observer les contributions et les productions des différentes parties. Il semble alors impossible de régler *ex ante* la question du partage de la valeur créée car elle est à ce moment-là inconnue et inconnaissable. Ainsi, dans le cas du développement de conditionnements en *prêt-à-vendre*, personne ne sait dire au démarrage du projet ce que seront les gains et les coûts pour les fournisseurs ou le distributeur. Il n'est pas possible de spécifier les investissements nécessaires au niveau des lignes de production des fournisseurs. On ne sait pas dire jusqu'à quel point cette démarche de *prêt-à-vendre* est généralisable sans affecter négativement le comportement du consommateur. En effet, au moment où s'engagent les discussions sur ce dossier, très peu de connaissances sont alors disponibles concernant les possibilités techniques existantes ou encore les impacts sur le comportement du consommateur. La capacité à mesurer la valeur économique créée n'est pas une donnée préalable mais, bien plus, un produit de la démarche de coopération renforcée que ces acteurs engagent. En coopérant, ils mettent en commun leurs expériences et produisent ensemble de nouvelles connaissances sur ce sujet. Aussi, le contrôle de cette démarche sera davantage basé sur des ajustements *ex post*, sur une négociation ultérieure (Grandori, 1997). Cela replace au premier plan l'importance des mécanismes sociaux et informels de contrôle que sont les normes de réciprocité, la réputation, la confiance, les relations personnelles et l'enchevêtrement des relations au sein d'un réseau social constitué de liens qui peuvent avoir été antérieurement établis (Dekker, 2004).

Renforcer la coordination des processus inter-firmes

Dekker (2003) identifie les besoins de coordination comme un problème adressé au contrôle inter-firmes. En effet, pour créer de la valeur, les entreprises mettent en commun des ressources, déterminent les tâches à réaliser et se mettent d'accord sur une division du travail. Il met en avant la nécessaire coordination des tâches devant être réalisées pour assurer l'objectif de création de valeur. La question est alors d'assurer au mieux la gestion de l'interdépendance des tâches qui doivent être effectuées entre des protagonistes appartenant à des organisations différentes.

Le degré d'interdépendance des tâches à effectuer est fonction notamment des diverses logiques de création de valeur associées aux relations inter-firmes. Thompson (1967) avait proposé une classification des relations d'interdépendance selon trois types. Il y a d'abord des relations nécessitant des besoins de coordination faibles. Chaque partenaire puise dans les ressources mises en commun (*pooled*) et contribue d'une manière autonome à la création de valeur. Ensuite, les relations d'interdépendance séquentielles (*sequential*) signifient que des ressources sont transférées d'un partenaire à un autre. Les besoins de coordination se situent au niveau de la gestion des interfaces entre les entreprises. Enfin, les relations d'interdépendance peuvent être réciproques (*reciprocal*). Dans ce cas, les activités d'un partenaire sont en fait des intrants pour les activités de l'autre partenaire, et réciproquement. Les besoins de coordination nécessitent de s'appuyer sur des mécanismes plus complexes permettant d'une part une synchronisation des tâches et de la communication et d'autre part un ajustement mutuel et constant à l'évolution de l'état du processus inter-firmes.

La coordination d'un ensemble de tâches clairement établies et réparties entre les acteurs peut être assurée par des échanges d'informations réguliers et standardisés entre tous les acteurs de ces organisations. Par exemple, le processus de passation de commandes entre un entrepôt et un fournisseur est réglé par des échanges de données informatisées. Toutefois, les problèmes de coordination sont autrement plus complexes lorsqu'il s'agit de traiter des relations d'interdépendance réciproque. Nous avons évoqué le problème de la rupture des produits en linéaires et ses différentes causes possibles. Les acteurs de ces relations savent qu'il n'est pas possible de circonscrire ce problème complexe par la description stable d'un enchaînement de tâches ou de variables reliées entre elles par des liens de cause à effet. À chaque situation de rupture d'un produit, analysée au niveau d'un point de vente, est associée une combinaison de causes spécifique, liée à un contexte spatialement et temporellement situé.

Favoriser l'échange d'information entre les parties est donc présenté comme un moyen de répondre aux différents besoins de coordination. Certains auteurs soutiennent que de nouveaux outils et techniques de contrôle des coûts doivent être développés pour répondre aux besoins spécifiques posés par la gestion de processus inter-firmes. La *comptabilité à livres ouverts* (Kajüter et Kulmala, 2005), le *tableau de bord prospectif inter-firmes* (Kaplan et Norton, 2006) et *l'analyse stratégique des coûts de la chaîne de valeur* (Shank, 1989 ; Shank et Govindarajan, 1992) constituent des contributions en ce sens. Pour des raisons d'espace, nous allons présenter seulement cette dernière approche qui souligne que de nouveaux outils et démarches du contrôle de gestion inter-firmes sont en train de se construire.

L'adoption, dans le domaine de la gestion stratégique des coûts, du concept d'analyse de la chaîne de valeur, est au centre de la démarche préconisée par Shank et Govindarajan (1992). La citation mise en exergue dans leur article de

1992 souligne la filiation de leurs travaux avec ceux de Porter : « Bien que les systèmes de comptabilité contiennent assurément des données utiles pour l'analyse des coûts, ils constituent souvent une entrave à l'analyse stratégique des coûts » (Porter, 1985, p. 63). Porter (1985) soutient que toute entreprise peut se concevoir comme appartenant à une – ou plusieurs – chaîne(s) de valeur plus large(s) définie(s) comme : « Un ensemble d'activités créatrices de valeur et reliées entre elles tout le long d'une chaîne d'activités allant des sources de matières premières jusqu'à la livraison du produit fini dans les mains du consommateur final » (Shank et Govindarajan, 1992, p. 179). Schématiquement, une entreprise peut fonder un avantage concurrentiel durable par une stratégie de réduction des coûts ou une stratégie de différenciation. L'intérêt d'adopter une telle perspective réside dans la prise en compte des interdépendances existantes entre les clients et les fournisseurs sur l'ensemble de la chaîne de valeur. Cette approche stratégique des coûts est, en soi, une belle avancée théorique au regard des techniques traditionnelles du contrôle de gestion. Ces dernières demeurent trop focalisées sur la notion de valeur ajoutée : « Nous soutenons que le concept de chaîne de valeur – et non celui de valeur ajoutée – constitue l'approche la plus significative pour explorer les questions stratégiques. » Les auteurs soulignent que « le concept de valeur ajoutée démarre trop tard » (*ibid.*, p. 182). Seule la valeur des achats d'une entreprise est considérée dans le concept de valeur ajoutée. La possibilité d'exploiter les liaisons avec les fournisseurs est alors hors de portée. Ils ajoutent également : « L'analyse de la valeur ajoutée présente un autre défaut majeur : elle s'arrête bien trop tôt. » Seules les ventes d'une entreprise sont intégrées dans la notion de valeur ajoutée. Cela implique de renoncer à considérer les liaisons entretenues avec les entreprises clientes situées en aval de la chaîne de valeur. Aussi, l'analyse de la *chaîne de la valeur*, en dépassant les limites du concept comptable de valeur ajoutée, apparaît comme une démarche adaptée pour appréhender le coût des processus conjointement gérés et estimer la valeur économique générée par une évolution des systèmes d'activités qui sous-tendent les processus inter-firmes. Il existe à ce jour très peu de travaux de recherche qui ont permis d'étudier l'usage de cette démarche de contrôle en situation. Dekker (2003) a analysé comment les équipes logistiques de distributeur Sainsbury's l'ont utilisée pour comparer le coût du traitement logistique des produits de ses principaux fournisseurs internationaux.

Conclusion

Nous avons discuté brièvement des problèmes de coopération, de coordination et de partage de la valeur économique créée rencontrés par les acteurs d'une chaîne logistique globale dans le secteur de la grande distribution. Cette perspective de recherche originale a été récemment proposée par Caglio et Ditillo (2008) pour

aborder autrement le contrôle des processus inter-firmes. Cela souligne l'intérêt de penser le contrôle de gestion dans un cadre inter-organisationnel qui s'affranchit des frontières juridiques des entreprises et d'une approche uniquement verticale et hiérarchique du contrôle. En effet, la plupart des approches du contrôle inter-firmes ont essayé de transposer, en les ajustant, les résultats des recherches portant sur le contrôle intra-firme à un contexte inter-firmes. Or, comme le souligne notre exemple, il semblerait que cette approche-là présente des limites et sous-estime singulièrement la complexité socio-organisationnelle de ces relations inter-firmes. Les processus inter-firmes sont aujourd'hui les nouveaux « lieux » de la création de valeur économique des organisations. Et c'est notre conviction qu'une bonne partie de la valeur économique de demain dépendra de la capacité des acteurs de ces processus inter-firmes à coconcevoir et exercer conjointement des modes de contrôle innovants et favorisant l'hybridation des connaissances.

Il s'agit là probablement d'une invitation à poursuivre des recherches dans ce domaine en tentant des approches méthodologiques nouvelles afin de ne pas sous-estimer la complexité socio-organisationnelle de ces relations inter-firmes. Il semble utile d'étudier sur le terrain les nouvelles formes de contrôle inter-organisationnel qui accompagnent aujourd'hui la gestion conjointe de processus innovants. À cet égard, la seconde partie de ce chapitre, consacrée à l'analyse de deux formes de contrôle rencontrées dans le secteur de la grande distribution, constituera une contribution en ce sens.

D'un contrôle coercitif à un contrôle co-exercé

Les relations entre les distributeurs et les fournisseurs internationaux de produits de grande consommation en France présentent des caractéristiques singulières permettant d'éclairer la variété et l'enchevêtrement des problèmes de contrôle inter-firmes adressés aux acteurs de ces relations. D'une part, elles s'inscrivent dans une histoire mouvementée de plus de quarante ans et se développent dans un environnement économique et juridique rapidement évolutif et incertain. D'autre part, leur rapport de force est demeuré relativement équilibré sous l'action continue du législateur français et, également, en raison des mouvements parallèles de concentration des entreprises ayant affecté ces secteurs économiques. Enfin, ces coopérations inter-firmes apparaissent comme résistibles. Elles sont en permanence menacées par des contretemps ou des ruptures et s'inscrivent dans un contexte de concurrence partielle (*coopétition*).

La relation entre un distributeur et un fournisseur international de produits de grande consommation peut recouvrir une variété de situations allant d'une simple relation commerciale à un véritable partenariat stratégique. L'objet de cette contribution est de présenter et de contraster deux formes polaires de

contrôle de ces relations – *un contrôle coercitif* et *un contrôle co-exercé* – qui répondent à ces deux modes de gestion de ces relations inter-firmes dont l'alternance rapide et souvent imprévisible constitue le lot des acteurs de ces relations.

Trois modes de gestion des relations entre les distributeurs et les fournisseurs internationaux de produits de grande consommation peuvent être schématiquement présentés. Le premier est basé sur une négociation commerciale classique – et souvent virile – dont l'objectif est d'obtenir les conditions commerciales que le négociateur juge être acceptables. Le deuxième associe le volet de la négociation commerciale avec le développement de projets connexes ayant un impact sur la dynamique commerciale ou permettant de traiter des problématiques spécifiques. Toutefois, il n'y a pas de pilotage d'ensemble de ces projets s'inscrivant dans le cadre d'une réflexion plus globale. Ces derniers sont d'ailleurs le plus souvent subordonnés à la conclusion des accords commerciaux. Enfin le troisième niveau, le mode *plan d'affaires conjoint*, est présenté comme « un engagement mutuel sur un objectif de chiffre d'affaires, de part de marché, de masse de marge, de niveau de stocks et de compétitivité ». La différence principale entre le deuxième et le troisième mode réside dans le double processus d'élaboration et de pilotage d'une stratégie conjointe au niveau d'une catégorie de produits.

L'histoire et la dynamique des relations fournisseurs-distributeurs voient alterner des phases où prédomine un des modes de gestion sur les autres. Nous allons maintenant préciser les problèmes de contrôle associés au premier et au troisième de ces modes.

Des relations inter-firmes longtemps dominées par la négociation commerciale et son corollaire, l'exercice d'un contrôle coercitif

La recherche de l'amélioration continue du taux des marges arrière

Les centrales d'achat des différents groupes de distribution et les principaux fournisseurs internationaux de produits de grande consommation peuvent être ironiquement présentés comme « des amis de quarante-cinq ans ». La négociation commerciale entre les distributeurs et les fournisseurs a été un des leviers du développement de cette forme de commerce. Il s'agit d'une négociation classique basée sur un rapport de force demeuré relativement équilibré au fil des années. L'endurance de l'interventionnisme du législateur et le mouvement continu de concentration des entreprises expliquent le maintien, dans la durée, de cet équilibre. Ces regroupements d'entreprises illustrent un phénomène qui concerne aussi bien les enseignes de la grande distribution que celui des fournisseurs de produits

de grande consommation alimentaire[1]. Il recouvre également des formes et des modalités variées allant de la fusion d'entreprises à la constitution d'entités juridiques conjointes permettant de regrouper des centrales d'achat. Les accords commerciaux entre distributeurs et fournisseurs sont renouvelables annuellement depuis plus de quarante ans. Aussi ces négociations ont donné lieu à toutes les manœuvres et à tous les psychodrames qu'il est possible d'imaginer : on est au théâtre et l'on joue du Feydeau. La question n'est pas tant de savoir si ces relations ont été marquées, au fil du temps, par des moments de tension ou de rupture, car c'est là une évidence, mais de comprendre par combien de variétés de situations chacune des équipes est passée.

La focalisation des négociations sur la recherche par les centrales d'achat de l'amélioration continue des *taux de marges arrière* trouve en partie son origine dans les dispositions de la loi Galland adoptée le 1er juillet 1996 et réformée à partir de 2006. La loi Galland a été voulue par les fournisseurs las de devoir continuellement justifier le niveau de prix de vente de leurs produits. Elle introduit les notions de *marge avant* et de *marge arrière*. Les marges avant correspondent à la différence entre le prix de vente hors taxe des produits vendus au consommateur final et le prix d'achat net facturé par le fournisseur au distributeur. Le prix d'achat net facturé constitue le *seuil de revente à perte*. Pour rester compétitif en prix, les enseignes ont fixé, pour les produits dits sensibles, le prix de vente hors taxe au niveau du seuil de revente à perte. Aussi, sous le régime de la loi Galland, les marges avant sont peu significatives sur les produits de grande consommation voire nulles, conduisant à l'alignement des distributeurs au niveau des prix de vente proposés. La marge du distributeur est alors essentiellement composée des marges arrière qui résultent d'une négociation non transparente relative à la « coopération commerciale ». Les marges arrière sont sanctuarisées pour les distributeurs car elles sont exclues du calcul du seuil de revente à perte et ne peuvent donc pas être réinvesties en baisses de prix par le distributeur. Le jeu de la négociation commerciale consiste alors, pour les centrales d'achat, à obtenir des « améliorateurs de négociation », c'est-à-dire à augmenter le taux des marges arrière. Dans certains cas, cela a donné lieu à des pratiques commerciales abusives qui ont été dénoncées et que le législateur a tenté d'encadrer. Les conclusions du rapport d'information déposé à l'Assemblée nationale le 11 janvier 2000 par la Commission de la production et des échanges sont, de ce point de vue, sans ambiguïté. Les parlementaires dressent un véritable réquisitoire à l'encontre des dérives manifestes de certaines pratiques de la négociation commerciale. La

1. À titre d'exemples, on pourra mentionner, entre autres, les fusions entre les entreprises Unilever et Bestfoods, P&G et Gillette, Mars et Wrigley, le partage, en 2008, du groupe Scottish Newcastle avec les deux principaux fournisseurs de bière et la fusion entre les groupes Carrefour et Promodes, Auchan et Docks de France ou encore Casino et Rallye.

source des réflexions qui ont ultérieurement conduit à la réforme de la loi Galland depuis 2006 et à l'adoption de la loi Jacob puis de la circulaire Dutreil doit probablement son origine dans la lecture de ce rapport[1]. La pratique la plus fortement décriée a été celle du déréférencement unilatéral des produits d'un fournisseur récalcitrant. Si cette dernière pratique a été encadrée par la loi en réaction à des abus manifestes, d'autres pratiques subsistent ayant des effets semblables. L'extrait suivant du rapport de l'Assemblée nationale précédemment cité en recense les principales.

> « La loi ayant encadré le déréférencement et la cessation des contrats d'achat, certaines enseignes ou responsables de magasins de grande distribution ont mis en place des systèmes de véritable "pourrissement" des produits du fournisseur pour que celui-ci s'incline devant les exigences du client ou quitte volontairement l'enseigne. Ainsi, afin de pénaliser le fournisseur :
> – ses produits sont placés dans la plus mauvaise position sur le linéaire (complètement en bas ou très haut pour être inaccessibles à beaucoup de clients) ;
> – le linéaire ou la section de linéaire n'est pas entretenu (rangement des produits, entretien y compris des sols face aux produits comme l'a rappelé un membre de la mission ayant naguère reçu un témoignage en ce sens) ;
> – des ruptures d'approvisionnement des linéaires se produisent fréquemment, notamment le samedi en début de matinée ;
> – des prix de revente élevés sont pratiqués sur de courtes périodes bien choisies ;
> – l'absence de soutien promotionnel ou des négligences dans la promotion due au fournisseur.[2] »

Par ailleurs, si les situations conflictuelles sont assez fréquentes lors de la période des négociations commerciales, elles ne conduisent pas nécessairement à des mesures aussi extrêmes. Une des manifestations d'un différend commercial se traduisait, dans le passé, par la lenteur avec laquelle les accords commerciaux étaient finalisés. Parfois, certaines négociations n'avaient pas abouti lorsque commençait le processus de l'année suivante. Ce retard dans les négociations contaminait bien souvent tous les autres projets, davantage axés sur le développement des ventes. Le fait que la circulaire Dutreil ait établi une date butoir au 15 février pour la signature des accords commerciaux de l'année en cours n'est pas une coïncidence. Les autorités publiques expriment leur volonté de mettre un terme à ce qui est perçu comme une dérive. Le cadre juridique oblige désormais les parties à conclure les négociations commerciales avant le 15 février sous peine d'encourir des sanctions qui ne sont pas symboliques.

1. L'un des objectifs de ce nouveau cadre juridique est, à terme, d'éradiquer les marges arrière.
2. Rapport parlementaire d'information sur l'évolution de la distribution, p. 169.

Les limites de l'exercice d'un contrôle coercitif pour la performance d'un distributeur

Le recours à l'exercice d'un contrôle coercitif peut s'avérer contre-productif pour la performance d'un distributeur. Deux séries d'arguments illustrent ce risque.

D'une part, la situation conflictuelle créée par un différend commercial est à double tranchant pour le distributeur. Il risque de se priver d'une partie des ressources que le fournisseur international met à disposition de ses différents clients : le lancement de nouveaux produits, la notoriété des marques nationales, l'importance des investissements publicitaires ainsi que l'implication, au niveau des magasins, des forces de vente des fournisseurs internationaux constituent, pour le distributeur, des ressources précieuses pour le développement des ventes. Il est probable qu'un différend commercial sérieux incitera le fournisseur à investir ces ressources au sein d'autres enseignes concurrentes. Aucune des deux parties de ces relations ne peut ignorer l'enjeu économique que chacun représente pour l'autre. Ce dernier peut être illustré par les données suivantes : le montant du chiffre d'affaires réalisé sur toutes les catégories de produits où le groupe Nestlé est présent représente 10 % du chiffre d'affaires du rayon de l'épicerie d'un des principaux groupes de distribution en France. Réciproquement, ce même groupe de distribution représente 25 % du chiffre d'affaires de Nestlé France. Enfin l'entreprise Nestlé représente en moyenne 40 % du chiffre d'affaires des catégories de produits où elle propose une offre de produits. Le rapport de force entre ces deux groupes et l'interdépendance des intérêts croisés sont extrapolables à l'ensemble des fournisseurs-partenaires sélectionnés même si, selon certains critères, des différences apparaissent[1].

D'autre part, l'augmentation du taux des marges arrière obtenue par les acheteurs peut masquer une dégradation de la performance au niveau de la gestion d'une catégorie de produits. Il n'est pas rare en effet de voir un fournisseur consentir à augmenter le taux de sa coopération commerciale en échange, par exemple, du référencement d'autres produits à faible rotation. Cela peut conduire à augmenter le nombre d'emplacements *picking* dans les entrepôts et donc influer défavorablement sur les coûts logistiques et le niveau des stocks. L'allocation d'une place en linéaire à ces produits peut également provoquer des ruptures au niveau du rayon en retirant des emplacements à des produits à forte rotation et perturber la lisibilité de l'offre du rayon pour le client. La gestion d'une catégorie de produits

1. Le lecteur intéressé se reportera avec profit au tableau reproduit en page 91 du rapport précédemment cité et présentant les trente marchés de biens de consommation les plus concentrés de France. Ainsi, en moyenne le leader sur ces trente marchés qui représentaient en 1998-1999 un chiffre d'affaires de 87,7 milliards de francs possède une part de marché de 50 %, et la part de marché cumulée des deux premiers acteurs atteint 71 %.

englobe une large part de la chaîne de valeur conjointe aux deux organisations. Des réflexions sont ainsi menées sur le développement d'emballages en *prêt-à-vendre* par les fournisseurs visant à améliorer la productivité de la mise en rayon au niveau des points de vente. L'indicateur de la marge commerciale ne permet pas de prendre en compte les effets favorables pour le distributeur en termes de gain de productivité et de réduction des coûts de ces différents projets. Il s'agit de l'appréhension d'une marge commerciale classique qui ne coïncide pas avec le périmètre d'activités potentiellement concerné par la gestion conjointe d'une catégorie de produits.

Le mode de négociation axé sur la recherche du taux de marge arrière le plus élevé peut, selon cette analyse, desservir les intérêts du distributeur. Il repose sur la domination et/ou le compromis mais, « au bout du compte », rien de nouveau n'est créé permettant de développer des plans d'action conjoints innovants et source d'une différenciation auprès des consommateurs. L'énoncé de cette affirmation ne va pourtant pas de soi dans le contexte actuel de la grande distribution en France. L'historique des relations entre les distributeurs et les fournisseurs internationaux témoigne plutôt d'une polarisation du contenu des échanges inter-firmes sur cet aspect de la relation. L'impression demeure que des opportunités de croissance ont été compromises dans le passé pour l'obtention d'un meilleur taux de marge arrière. Des tentatives ont été menées pour déplacer le centre de gravité de ces relations inter-firmes vers un pilotage davantage centré sur la création de valeur au niveau d'une catégorie de produits.

« Croître ensemble plus vite que le marché » : le nouveau credo d'une approche reposant sur l'exercice conjoint d'un contrôle rétro-prospectif

Les fondements du *category management*

Le concept de catégorie de produits fait l'objet, depuis longtemps, de travaux de recherche en mercatique. Tordjman le définit comme « le processus par lequel distributeurs et fournisseurs gèrent les catégories de produits comme des unités commerciales stratégiques et améliorent les résultats en s'attachant à offrir de la valeur aux consommateurs » (Tordjman, 1999). Le management des catégories regroupe le marchandisage, la gestion des promotions, les aspects marketing du produit, le positionnement prix, l'optimisation des assortiments des linéaires. Autrement dit, il s'agit d'un processus visant à instaurer un pilotage cohérent de la relation des clients à partir des points de vente. Pourtant, il semblerait que ce concept ait trouvé jusqu'à présent peu d'écho auprès des distributeurs français. La catégorie de produits constitue une maille de gestion plutôt fantomatique dans la plupart des enseignes de distribution française. Cela résulte d'un découpage fonc-

tionnel de l'organisation du distributeur (achats, logistique, exploitation des magasins) où la notion de catégorie de produits ne constitue pas l'unité de gestion de ces ensembles d'activités séparés.

Gérer la relation fournisseur, selon le mode *plan d'affaires conjoint*, revient à introduire un pilotage conjoint et global de l'ensemble de ces processus faiblement reliés entre eux par rapport à une nouvelle intention : le développement de la croissance du chiffre d'affaires et de la marge de la catégorie de produits. Les répercussions d'une telle ambition sont significatives. Cela implique de sélectionner pour chaque catégorie de produits un fournisseur-partenaire, d'échanger et de construire des informations entre des équipes d'acteurs appartenant à des organisations différentes. Elles doivent s'accorder sur le diagnostic et les axes de développement qu'il convient de privilégier au niveau de chaque catégorie. Il faut enfin s'engager sur l'atteinte d'objectifs communs, définir la combinaison d'actions à conduire ensemble au niveau d'une catégorie de produits et évaluer périodiquement leurs effets. L'appel à un « nouveau partenariat » avec les industriels a également été relayé dans la presse spécialisée en 2007 par des responsables de la grande distribution :

> « Nous voulons en effet associer étroitement les industriels à cette dynamique de croissance. Pour ce nouveau business modèle, nous parlons d'ailleurs de *joint business plan*, c'est-à-dire la définition d'objectifs communs avec nos grands fournisseurs en termes de chiffre d'affaires et de masse de marge. Il y a aussi des répercussions locales, par exemple sur les processus logistiques et sur les systèmes d'information […]. »

L'objectif affiché de cette démarche est de croître plus vite que le marché (ou de décroître moins vite que le marché) au niveau du chiffre d'affaires, des parts de marché et de la marge. Pour être pérenne, ce partenariat approfondi doit démontrer que le distributeur enregistre des performances supérieures sur les catégories de produits pilotées selon ce mode de gestion de la relation à celles de l'ensemble du marché des grandes et moyennes surfaces. De même, le fournisseur-partenaire de la catégorie doit croître plus vite au sein de cette enseigne que chez les autres distributeurs.

Une nouvelle démarche de pilotage : le plan d'affaires conjoint

Dans le cadre d'une démarche de *category management* s'étant déroulée entre 2006 et 2008, un ensemble d'outils de gestion et de procédures d'évaluation ont été conjointement élaborés entre les équipes d'un distributeur et celles de fournisseurs partenaires. Elles regroupent les éléments suivants :

- l'élaboration d'une matrice de décision pour la sélection des fournisseurs-partenaires au niveau de chaque catégorie de produits ;
- l'élaboration et la diffusion d'une charte d'engagements ;

- la conception d'un outil de gestion permettant, à chaque responsable des catégories de produits, de simuler et d'évaluer les impacts économiques, en termes de croissance du chiffre d'affaires et de la marge, à partir de différents scénarios ;
- la fixation d'objectifs conjoints annuels de taux de croissance du chiffre d'affaires et de la marge au niveau de la catégorie de produits et au niveau du fournisseur-partenaire ;
- la réalisation d'un *plan d'affaires conjoint* (*joint business plan*) permettant, sur la base d'une analyse stratégique élaborée au niveau d'une catégorie de produits, d'identifier les principaux leviers de croissance à développer conjointement ;
- la mise en œuvre d'un tableau de bord inter-firmes, à périodicité mensuelle, partagé par les différentes équipes et permettant de mesurer la performance de la catégorie (comparaison mensuelle et en cumul à date entre le budget et le réel) ;
- la fixation de procédures d'évaluation de la performance conjointe de la catégorie à un rythme mensuel (suivi au niveau des responsables $n - 1$) et trimestriel (comité de pilotage élargi, dans le cadre d'une réunion *top to top*). Ces réunions se déroulent sur la base d'un cadre formel et contraignant de restitution des résultats ;
- la définition d'objectifs individuels pour les différents responsables des marchandises de l'enseigne dont un aspect est lié à l'atteinte des résultats fixés au niveau des catégories de produits.

L'intérêt de cette forme de contrôle coexercé consiste d'abord à favoriser l'échange d'information entre les différentes parties. Il ne faut naturellement pas sous-estimer les problèmes que posent aux différentes équipes l'élaboration et l'échange de ces informations. Aucune des équipes ne renonce à ses intérêts bien compris. De plus, l'historique de leurs relations empêche toute forme de naïveté, les acteurs restant souvent les mêmes que lors des négociations commerciales antérieures. Les fournisseurs-partenaires ne deviennent en aucun cas des « membres de la famille » ; une tension permanente entre confiance et méfiance imprègne le développement de ces relations ; des sujets demeurent des tabous ; les objectifs fixés sont suffisamment flous et finalement peu contraignants pour permettre de nombreuses lectures possibles des résultats. Par ailleurs, les différentes équipes sont loin d'être d'accord sur la définition de certains indicateurs sensibles comme celui mesurant le niveau de marge apporté par le fournisseur à la catégorie de produits. De nombreuses données ne peuvent pas être renseignées car les systèmes d'information en place ne sont pas structurés pour livrer des données au niveau d'une catégorie de produits.

Toutefois, au-delà de ces difficultés réelles qui témoignent de l'importance du contexte relationnel d'ensemble au sein duquel s'engagent ces coopérations volontaristes, il convient de souligner que le problème de contrôle ne se résume pas ici à un problème d'échange d'information corsé par un risque d'opportunisme. Il s'agit davantage d'un problème d'ignorance de ce qui pourrait être fait ensemble. L'enjeu principal de ce contrôle coexercé est de créer et de maintenir dans la durée des espaces de dialogue, de discussion et d'improvisation permettant d'hybrider les connaissances détenues par le fournisseur sur le marché de sa catégorie de produits et par le distributeur sur le comportement du client dans le magasin.

Conclusion

Les relations entre les distributeurs et les fournisseurs internationaux présentent un rapport de force équilibré, revêtent un caractère stratégique pour les différentes parties et s'inscrivent dans un contexte relationnel, juridique et historique ambigu et rapidement évolutif. Le développement de ces relations se caractérise par l'alternance de modes de gestion des fournisseurs auxquels répondent des formes de contrôle différentes. Les acteurs de ces relations savent bien les limites de l'exercice d'un contrôle coercitif basé sur la recherche continue de l'amélioration des conditions commerciales : ils en font l'amère expérience dans les box de négociation. Pourtant, l'exercice d'un contrôle coexercé n'est pas aisé tant la structure des intérêts des différentes parties, sans être nécessairement antagoniste, n'est pas non plus *a priori* convergente.

Damien Mourey, maître de conférences – IAE de Paris,
ancien directeur du développement des performances de la direction européenne
du *supply chain management* du Groupe Carrefour
Bruno Viallon, ancien directeur des relations avec les fournisseurs internationaux
de la direction européenne du *supply chain management* du Groupe Carrefour.

Chapitre 13

Le contrôle interne face au contrôle de gestion

Positionner le contrôleur interne face au contrôleur de gestion suppose d'abord de s'entendre sur la définition du contrôle interne. Cela est toutefois moins évident qu'il n'y paraît car le contrôle interne est un concept évolutif, d'origine comptable, dont l'acception s'est progressivement élargie.

D'une manière générale, le contrôle interne peut être classé parmi les techniques de sécurité, au sens que Foucault (2004) donnait à ce terme. Il s'agit d'une technique de contrôle parmi d'autres, avec lesquelles elle ne se confond pas. Comme nous le verrons, contrôle qualité, contrôle des risques ou contrôle de gestion appartiennent à la catégorie des dispositifs internes de sécurité. C'est-à-dire qu'ils répondent à une même demande de protection. Ce besoin de protection ou de confiance porte sur les mêmes objets : l'organisation et ses processus. En revanche, chaque technique présente des particularités. C'est pourquoi si elles sont parfois en concurrence, elles ne sont pas exclusives. Pour reprendre la terminologie de Power (1997), toutes concourent à rendre l'entreprise *auditable.*

À l'origine, le contrôle interne, en particulier, vise un objectif spécifique : garantir la *sincérité des comptes*. Le développement de cette fonction au sein des organisations, d'une part, et la pression réglementaire, d'autre part, ont contribué à élargir son objet jusqu'au concept global *d'alignement stratégique*. Lorsque Mikol (1998) établit la liste des définitions successives du contrôle interne, il remonte à l'ouvrage de Fain et Faure, *La Révision comptable* (1948), qui fixe l'objet premier de ce type de vérification : la lutte contre la fraude. Depuis cette première approche, les définitions se sont succédé jusqu'au référentiel COSO-I, première norme internationale dédiée au contrôle interne.

En 2002, le référentiel COSO-II formalise l'extension du domaine du contrôle interne avec l'ajout d'une composante « gestion des risques » et le positionnement renforcé de l'ensemble du personnel de l'organisation au cœur du dispositif de contrôle. C'est ainsi que ce nouveau référentiel fixe les bases de l'*Entreprise Risk Management* (ERM). Avec Bernard, Gayraud et Rousseau (2008), nous pouvons donc distinguer une approche classique du contrôle interne et une approche nouvelle, plus large et centrée sur les risques.

L'élargissement de l'objet et des finalités du contrôle interne pose la question de son positionnement au sein de l'organisation. Dans ce nouvel environnement, quelle est la finalité du contrôle interne ? La lutte contre la fraude seulement ou, plus généralement, l'alignement stratégique de l'organisation ? Le contrôle interne qui, jusqu'alors, se souciait assez peu des coûts et de la performance doit-il intégrer ces notions ? Que deviendront alors ses rapports avec les autres dispositifs de sécurité ? avec l'audit interne ? avec le contrôle qualité ? avec le contrôle de gestion ?

En raison des moyens humains et informatiques mobilisés par les différentes fonctions de contrôle, les organisations, notamment les moyennes entreprises, n'ont pas intérêt à empiler les techniques de sécurité. Bien au contraire, il semble qu'il y ait des avantages substantiels à retirer d'une convergence, notamment entre contrôle de gestion et contrôle interne. Reste à déterminer les conditions de ce rapprochement.

Un point de vue académique proposé par Olivier de Lagarde permettra d'étudier les convergences et divergences entre contrôle de gestion et contrôle interne avant d'examiner avec Pascal Kerebel, d'un point de vue pratique, le cadre conceptuel d'un modèle intégré et les outils à déployer pour mettre en œuvre ce modèle.

DIVERGENCES ET CONVERGENCES DU CONTRÔLE INTERNE ET DU CONTRÔLE DE GESTION

Le rapprochement entre contrôle interne et qualité offre un exemple intéressant pour un possible modèle intégré. Mais le contrôle interne et le contrôle de gestion ne convergent pas immédiatement ni naturellement. Pour autant, les points communs permettent d'envisager des synergies.

Retour sur une convergence : contrôle interne et contrôle qualité

Les liens entre les systèmes de contrôle et les démarches qualité témoignent d'un besoin de piloter la performance des entreprises *via* les processus. Cela répond à deux préoccupations opérationnelles :

- existence d'une superposition d'outils de pilotage fédérés par le concept de processus mais ayant des finalités différentes, créant une confusion majeure tant chez les dirigeants que chez les opérationnels ;
- nécessité de réduire les coûts de fonctionnement en période de crise, en essayant de construire une plateforme méthodologique commune à l'ensemble de ces outils mais répondant cependant aux exigences réglementaires et normatives des différents outils de pilotage.

La convergence entre outils de pilotage a déjà commencé et se matérialise par la production de dispositifs communs qualité-contrôle interne, en vue de limiter le nombre de livrables à produire associés à chaque dispositif et le temps de mobilisation des opérationnels alimentant ces dispositifs. Cela se concrétise par la production de livrables communs :

- cartographie des processus ;
- cartographie des risques ;
- matrices risques/contrôles ;
- tableaux de bord et *key risk indicators* (KRI) normalisés.

L'exemple des démarches qualité montre que les outils de pilotage peuvent être rapprochés. Mais cette convergence paraît moins évidente en ce qui concerne le contrôle de gestion et le contrôle interne.

Divergences entre contrôle de gestion et contrôle interne

Trois divergences principales séparent le contrôle de gestion du contrôle interne :

- une divergence de méthode : analyse des coûts *versus* analyse qualitative ;
- une divergence d'objet : approche par les processus *versus* approche par les risques ;
- une divergence de perception : contrôle choisi *versus* contrôle subi.

Première divergence : la principale différence entre contrôle interne et contrôle de gestion est une affaire de coûts. L'analyse des coûts est un élément fondamental pour les contrôleurs de gestion, secondaire pour les contrôleurs internes. À l'origine, le contrôleur de gestion contribuait aux démarches d'élaboration et de suivi du budget tandis que, historiquement, le contrôleur interne intervenait dans le processus comptable pour vérifier que l'établissement des comptes était mené de manière à réduire au maximum le risque de fraude ou d'erreur. Si, comme nous l'avons vu, le contrôle interne revêt aujourd'hui une dimension extracomptable, il continue d'observer des processus sous un angle plus qualitatif (comment les choses se font ?) que quantitatif (combien les choses coûtent ?).

Deuxième divergence : le contrôle interne porte un intérêt particulier au risque. À tel point que, à bien des égards, le contrôle interne s'est transformé en contrôle des risques. L'exemple le plus frappant demeure l'évolution du cadre de référence COSO : initialement dédié au contrôle interne (COSO-I, 1992), il se transforme en référentiel de l'*Entreprise Risk Management* (COSO-II, 2002). Aussi, la cartographie des risques par processus constitue-t-elle une activité essentielle des contrôleurs internes. Certes, comme nous le verrons, le concept de *risque* est ambivalent et couvre à la fois des dysfonctionnements mineurs et des périls catastrophiques qui menacent la survie de l'entreprise. Pour autant, le concept de risque représente bien une différence majeure : il est central pour le contrôle interne mais demeure secondaire dans le contrôle de gestion.

Troisième divergence : le contrôle de gestion apparaît comme étant un contrôle *choisi* tandis que le contrôle interne semble parfois être un contrôle *subi*. Le contrôleur de gestion exerce une mission très valorisante de pilotage et de mesure de la performance : il lui est demandé d'aider les managers à prendre les bonnes décisions (Berland, 2004). Le contrôleur interne, pour sa part, doit prioritairement mettre l'entreprise en conformité avec un enchevêtrement de directives, de lois, de règlements ou de normes. La production du rapport de contrôle interne – pour les sociétés cotées ou les sociétés qui relèvent de secteurs contrôlés tels que la banque ou l'assurance – doit avant tout permettre à l'organisation concernée de prouver qu'elle dispose d'un processus de surveillance interne correctement documenté.

Convergences entre contrôle interne et contrôle de gestion

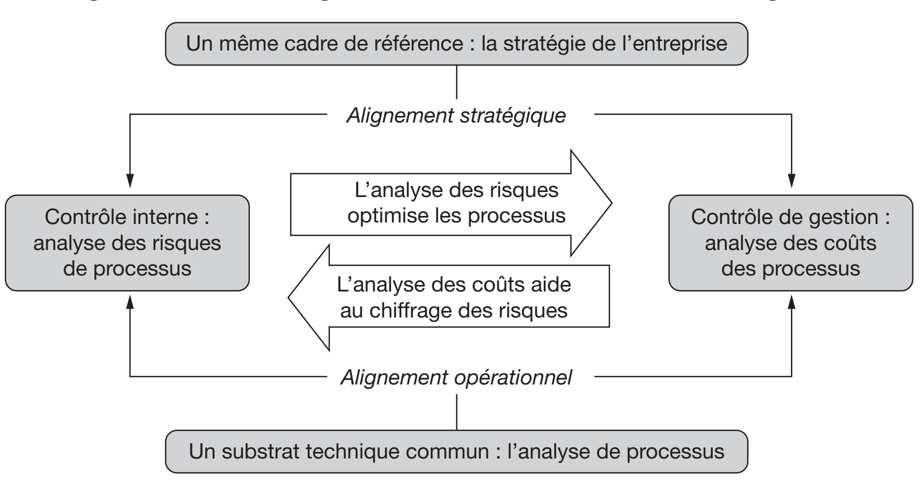
En dépit des divergences, force est d'admettre qu'un Indien huron qui débarquerait dans une entreprise et qui observerait ces deux formes de contrôle ne percevrait pas immédiatement les différences existentielles décrites ci-dessus. Trois convergences essentielles permettent en effet d'envisager la construction d'un modèle intégré :

- un substrat technique commun : l'analyse de processus ;
- une demande de contribution à la performance ;
- une même volonté d'alignement stratégique.

Contrôle interne et contrôle de gestion portent sur le même objet : les processus. Au départ des deux démarches, il est indispensable d'identifier et de formaliser le fonctionnement des métiers de l'entreprise. Certes, l'exploitation qui va être faite de ce travail initial varie par la suite : le contrôleur de gestion va chercher à chiffrer puis à optimiser les activités modélisées tandis que le contrôle interne s'efforce d'en identifier les dysfonctionnements pour cartographier les risques. Pour autant, demeure une première synergie : l'analyse des processus de l'entreprise pourrait être mutualisée afin d'être ensuite exploitée pour les deux types de contrôle.

La recherche d'efficacité ou de performance est indissociable du contrôle de gestion. Elle figure dans l'une des premières définitions du *control management* fournie par Anthony en 1965 : « Le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers ont l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation. » Chez les contrôleurs internes, d'abord préoccupés par la lutte contre la fraude, la notion de performance apparaît plus tardivement. Mais aujourd'hui, l'identification des dysfonctionnements dans les processus semble indispensable à leur optimisation. Autrement dit : la maîtrise des risques suppose la mise en œuvre de mesures de prévention qui, si elles sont efficaces, contribuent à la performance. C'est la raison pour laquelle les *key performance indicators* (KPI) peuvent aussi être mutualisés.

Figure 13.1 – Convergences contrôle interne/contrôle de gestion



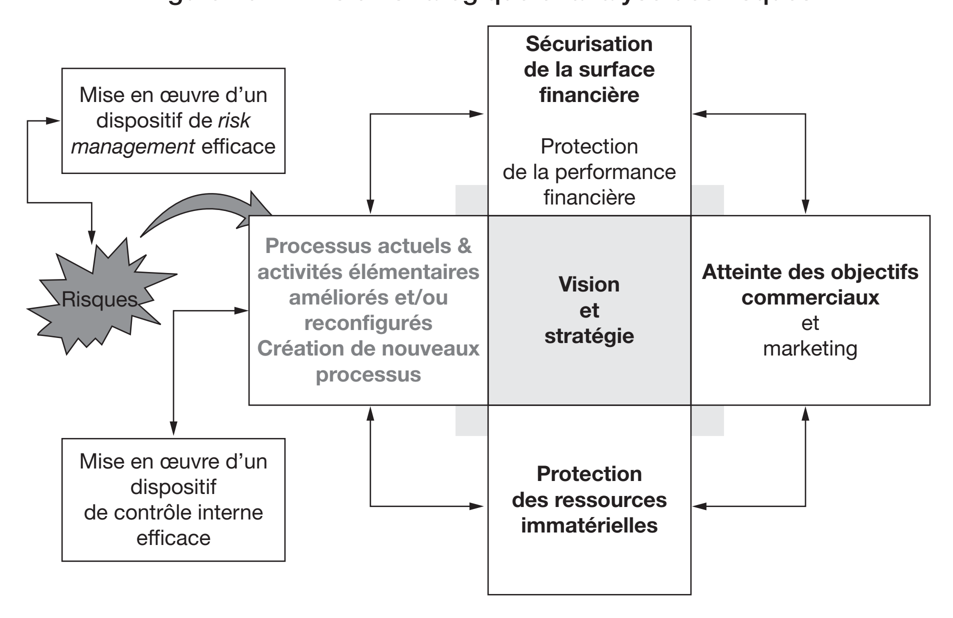
Enfin, dernière préoccupation commune au contrôle interne et au contrôle de gestion : l'alignement stratégique. Le contrôle de gestion est une « déclinaison de la stratégie » (Bouquin, 2006). En particulier, le contrôleur de gestion veille à la cohérence entre la stratégie d'entreprise et les activités opérationnelles. Parmi les nombreux concepts ou outils qui enrichissent les pratiques du contrôle, les *balanced scorecards* (tableaux de bord stratégiques) sont les plus révélateurs de cette mission essentielle du contrôle de gestion. Qu'en est-il du contrôle interne ? Là encore, l'alignement stratégique apparaît comme une dimension plus tardive mais aujourd'hui essentielle. Ainsi, dans le référentiel COSO-II (2002), les « objectifs stratégiques » figurent-ils au premier rang des finalités du contrôle interne.

Ainsi, nous pouvons retenir plusieurs points de rapprochement entre contrôle de gestion et contrôle interne : les deux formes de contrôles s'appuient sur une approche par processus, contribuent à la performance de l'entreprise et constituent des déclinaisons de la stratégie. Reste à déterminer si ces convergences sont suffisantes pour envisager la construction d'un modèle intégré qui ferait interagir contrôle de gestion et contrôle interne.

Cadre conceptuel du modèle intégré contrôle interne – contrôle de gestion

D'un point de vue sémantique les deux dispositifs sont complémentaires. En effet, alors que le contrôle de gestion va outiller l'atteinte des objectifs stratégiques, les dispositifs de contrôle interne et de management des risques visent à s'assurer de la protection du *business model* et de la rémunération de l'actionnaire en cas de dysfonctionnements des processus et de réalisation de risques de sinistralité.

Figure 13.2 – Vision stratégique et analyse des risques



Tout comme la définition du plan stratégique est du ressort des administrateurs, leur capacité à évaluer leur niveau d'appétence aux risques est essentielle en vue de hiérarchiser et prioriser les risques de sinistralité pouvant impacter la continuité de l'exploitation et, au-delà, la pérennité même de l'entreprise.

Nous sommes convaincus que, dans un futur proche, la convergence entre les dispositifs de contrôle interne et de contrôle de gestion sera inéluctable, surtout au sein des moyennes entreprises, en vue d'améliorer la performance globale de l'organisation. Ce dispositif commun sera étayé sur deux composantes :

- le cadre conceptuel porteur des finalités et du périmètre du dispositif ;
- les outils mis en œuvre pour assurer un pilotage transverse de la performance opérationnelle.

Le cadre conceptuel du dispositif de pilotage basé sur une convergence contrôle de gestion – contrôle interne, management des risques sera constitué de cinq composantes :

- l'environnement du contrôle fixant les règles de fonctionnement, le périmètre et les règles d'actualisation du dispositif de pilotage intégré ;
- le contrôle des activités permettant de s'assurer de la mise sous contrôle des processus métiers, support et pilotage, en vue d'atteindre les objectifs stratégiques décrits dans le plan à moyen terme ;
- le management des risques précisant les modalités de mise sous contrôle des risques purs et spéculatifs en s'assurant ainsi de la robustesse du *business model* en cas de réalisation de risques majeurs ;

- le monitoring du couple risque/business, *via* la production d'une batterie unique d'indicateurs de performance, de pilotage, d'éclairage, d'impact et de *key risk indicators* (KRI) ;
- l'information et la communication décrivant les dispositifs de communication interne et externe associés au dispositif de pilotage intégré.

L'environnement du contrôle

La régulation du système nécessite la définition de trois critères :
- son périmètre ;
- ses règles de fonctionnement et d'organisation ;
- ses modalités d'évolution et d'actualisation.

Le périmètre

À ce niveau, il s'agit de définir les entités juridiques devant être intégrées dans le périmètre de pilotage intégré. De notre point de vue, ce périmètre ne correspond pas au périmètre de consolidation statutaire. Il est nécessaire de valoriser *via* la méthode *activity-based costing* (ABC) le seuil de matérialité par entité et de ne retenir que les entités significatives à mettre sous contrôle en termes de couple risque/rentabilité. *A contrario,* le périmètre de contrôle doit intégrer des parties liées sensibles qui contribuent au processus métier du groupe (risque de rupture d'approvisionnement d'un fournisseur captif par exemple).

Le périmètre de contrôle doit aussi préciser les contraintes et opportunités conditionnant les options à retenir pour construire ce dispositif de pilotage intégré :
- secteur d'activité ;
- cotation ou non en Bourse ;
- *business model* ;
- niveau d'internationalisation du groupe ;
- etc.

La prise en compte de ces contraintes permettra de définir entre autres, les contraintes légales auxquelles sera soumis le groupe en termes de dispositif de pilotage transverse :
- communication des *forecasts* au marché ;
- communication sur la maturité du contrôle interne ;
- communication financière par trimestre/intérim reporting ;
- communication par unité d'affaire (*segment reporting*) ;
- etc.

Les règles de fonctionnement

Le dispositif de pilotage intégré nécessite de définir les règles de fonctionnement entre les propriétaires de processus du pilotage intégré et les opérationnels (droits et devoirs).

Afin de fluidifier les relations entre les deux parties et donner du sens à l'action pour les opérationnels, il est indispensable de formaliser une charte du pilotage intégré décrivant les règles de fonctionnement entre les deux parties :

- obligation pour la direction du pilotage intégré de communiquer sur la finalité de sa fonction (dualisme entre les rôles de gardien du temple pour la conformité et rôle de *business partner* pour l'aide à la prise de décision des opérationnels) et sur les moyens mis en œuvre ;
- liste des documents demandés aux opérationnels et exploitation qui en sera faite ultérieurement (affectation horaire, budgets, référentiels de contrôle interne, etc.) ;
- engagement de la direction du pilotage intégré de donner un *feedback* sur les résultats obtenus pour entretenir une relation de confiance sur le long terme entre les deux parties ;
- engagement de la direction du pilotage intégré de ne pas privilégier l'exploitation et d'aider les opérationnels à arbitrer entre risques et business.

Les règles d'actualisation du dispositif

Le cadre conceptuel du modèle de pilotage intégré prévoit aussi les modalités d'actualisation du dispositif dans le temps. Cela se traduira par un certain nombre de thématiques à auditer régulièrement :

- actualité et pertinence de la méthode analytique avec l'évolution concurrentielle et les orientations stratégiques ;
- règles d'actualisation des indicateurs de performance, de pilotage en lien avec la carte de performance ;
- intérêt et légitimité de la procédure budgétaire face à un environnement incertain (intérêt du *balanced scorecards* et approche *activity-based budgeting* pour piloter une procédure budgétaire intégrant des scénarios de rupture) ;
- actualisation de la cartographie des processus et des risques (méthodes, principes, etc.) ;
- actualisation des référentiels de contrôle interne portant entre autres sur les processus de pilotage et de support ;
- règles d'archivage et de purge de la documentation associée au contrôle de gestion et au contrôle interne ;
- etc.

Le contrôle des activités

La mise sous contrôle des processus est un élément clé du dispositif de pilotage transverse et ceci à double titre :

- le processus est le pivot permettant la structuration de la carte de performance (*balanced scorecard*) garant de l'alignement stratégique entre processus et objectifs stratégiques. À ce titre, il permet de s'assurer dans une logique de conformité avec le contrôle interne que chaque processus concourt à l'atteinte d'un objectif stratégique décrit dans le plan à moyen terme. Cela aboutit donc à une focalisation sur le suivi des indicateurs de pilotage (dysfonctionnements affectant les processus) si la carte de performance est construite de façon satisfaisante ;
- dans un second temps, et dans une optique de contrôle interne, la mise sous contrôle des processus vise à s'assurer :
  - que les processus associés à la production des états financiers sont mis sous contrôle et que les dysfonctionnements associés à ces derniers sont maîtrisés et ne peuvent affecter la sincérité des comptes ;
  - que les processus critiques sont identifiés, qu'une réflexion a été menée en termes de plans de continuité associés à cette typologie de processus, et que les objectifs stratégiques liés à ces activités critiques sont effectivement mis sous contrôle en cas de réalisation du risque (tests de l'efficacité de ces plans de continuité).

Retour d'expérience de l'utilisation d'un contrôle interne efficace pour améliorer la performance opérationnelle de l'entreprise dans une société d'ingénierie informatique

La demande de cette société d'ingénierie informatique était de promouvoir la dimension amélioration de la performance liée au contrôle interne. La méthodologie retenue a consisté à vérifier que les plans d'actions correctifs associés au contrôle interne contribuaient à l'atteinte des objectifs du management.

À titre d'exemple, en ce qui concerne le pilotage des projets de migration ERP gérés par l'intégrateur, cela s'est traduit par :

- une réorganisation de la comptabilité analytique par projet client, sécurisée en conformité avec IAS-11 et IAS-38 (respect des jalons d'activation) ;
- la mise en place d'une revue mensuelle de projets se matérialisant par la génération éventuelle d'une provision financière challengée par le contrôle de gestion, avec une remontée des risques potentiels et des alertes associées aux projets ;
- inclusion et suivi de l'encours client dans la fiche projet avec suivi de la solvabilité du projet et du client ;
- le suivi du *cash* dans la fiche projet se traduisant par une réduction effective des encours clients ;
- le pilotage des avances versées par le client *versus* la production en cours non facturée (objectif de *cash management* pour accélérer la recette en production avec le client).

Le contrôle des risques

Force est de constater qu'historiquement, les processus de contrôle de gestion se focalisent sur les risques stratégiques et spéculatifs et évacuent la notion de risque pur (risque ne se traduisant que par une perte financière en cas de réalisation).

Le modèle intégré préconise la réalisation d'une cartographie des risques purs et spéculatifs pouvant affecter autant les processus métier que les processus de support et de pilotage.

Au-delà de la réalisation de la cartographie des risques, notre dispositif de pilotage intégré inclut aussi un système d'information gestion des risques (SIGR) permettant de s'assurer que les risques identifiés sont effectivement mis sous contrôle *via* :

- des procédures de gestion de crise et plans de continuité testés au fil de l'eau ;
- un programme d'assurance international couvrant les scénarios de crises modélisées (*stress testing*) ;
- des montages en termes de financement alternatifs (captives d'assurance et réassurance financière) finançant les risques non assurables ou des sinistres inacceptables.

L'objectif de la composante management des risques consiste à s'assurer de la protection du *business model*, de la pérennité de l'entreprise et de la protection des *cash flows* et de la rémunération de l'actionnaire.

Le monitoring du couple risque/business

La construction du modèle de pilotage intégré assurant la convergence entre contrôle interne et contrôle de gestion passe par la construction de tableaux de bord communs déclinés à partir de *balanced scorecards* construits par unité d'affaire.

La production de ces tableaux de bord transverses intègre cinq types d'indicateurs :

- *performance* : ces indicateurs mesurent l'atteinte effective des objectifs décrits dans la carte de performance (financiers, marketing et commerciaux, recherche & développement/RH) ;
- *impact* : ces indicateurs évaluent l'impact de l'atteinte des objectifs sur l'ensemble des environnements. De façon classique, font partie de cette typologie, les indicateurs associés à la certification IS0 14001 ;
- *éclairage* : ces métriques mettent en exergue les paramètres exogènes pouvant affecter le déroulement normatif des processus et l'atteinte des objectifs (taux de change, taux d'intérêts, prix de vente des concurrents, etc.) ;
- *pilotage* : ces indicateurs sont la clé de voûte de notre dispositif de pilotage intégré, car ils mesurent les dysfonctionnements affectant les processus métiers (taux de panne, taux de service, etc.) et le niveau d'avancement des projets (taux

d'avancement, nombre de jours de retard, etc.). L'objectif consiste donc à faire tendre la valeur cible associée à ces indicateurs *via* les dispositifs de contrôle interne et de qualité ;

- *risques* (*key risks indicators*) : cette dernière catégorie d'indicateurs mesure, *via* des bases incidents ou des tableaux de bord sinistralité, les risques avérés à comparer aux risques identifiés dans la cartographie des risques. Ces *key risk indicators* confirment ou infirment la cartographie réalisée et permettent son actualisation.

L'information et la communication

La construction d'un dispositif de pilotage intégré contrôle interne/contrôle de gestion nécessite une réflexion préalable sur les dispositifs de communication interne et externe associés.

La communication interne

La communication interne associée au dispositif de pilotage intégré doit porter sur les échanges d'information entre direction du pilotage intégré et opérationnel :

- la communication dans le sens direction du pilotage intégré vers opérationnels. Les demandes d'information doivent se focaliser sur les points suivants :
  – actualisation des cartographies de processus et des risques associés ;
  – estimation des allocations de ressources prévisionnelles aux processus ;
  – actualisation des référentiels de contrôle interne (activités de contrôle associées aux processus) ;
- la direction du pilotage intégré doit aussi fixer en interne les grands jalons associés à la programmation des activités de pilotage :
  – planning budgétaire ;
  – planning de *cut off* et rétroplanning associé ;
  – programmation des campagnes d'autoévaluation en contrôle interne (autoévaluation de l'efficacité des activités de contrôle associées aux processus coordonnés par les *process owners*) ;
  – communication dans le sens opérationnel vers direction du pilotage intégré. Les opérationnels doivent, quant à eux, exprimer leurs nouveaux besoins de pilotage intégré ;
  – actualisation des cartes de performance ;
  – aide à la rationalisation des processus (pour le rendre plus flexible) ;
  – émission d'alerte (en cas de dysfonctionnement majeur, de risque de dérive substantielle ou de fraude potentielle ou avérée).

Bien entendu, un tel registre de communication interne n'est envisageable que s'il existe un postulat de confiance et de partenariat entre les deux parties.

La communication externe

Pour les groupes cotés ou pour les groupes émettant des emprunts obligataires, les registres de communication réglementaire au marché sont les suivants :

- communication des *forecasts* au marché ;
- communication sur la maturité du contrôle interne et du management des risques ;
- communication des prévisions au marché et tests de dépréciation.

La communication des prévisions de ventes par trimestre et du résultat opérationnel associé est une obligation pour les groupes contraints par les directives européennes relatives à la communication financière et à la transparence.

Le processus budgétaire prend donc à ce titre un caractère réglementaire lors de l'élaboration des *business plans* par *strategic business unit*, et l'évaluation de niveau de prudence associé à l'élaboration de ces prévisions s'avère être essentiel (estimation de la taille du secteur, des parts de marché relatives et absolues). Il s'agit d'un processus critique pour l'entreprise, pouvant générer un *profit warning* en cas de décalage substantiel entre la prévision et la réalité comptable trimestrielle. Ce processus de communication financière des prévisions au marché est lui-même générateur de conflits d'intérêts du fait de la mise en œuvre de procédures d'atterrissage visant à minimiser les écarts entre *forecast* et prévisions (remise en cause en période de *cut off* de référentiels de contrôle interne pour coller aux prévisions budgétaires initiales).

La communication externe sur une éventuelle sous-activité structurelle *via* les tests de dépréciation s'avère être aussi un exercice très sensible pouvant remettre en cause certaines évolutions stratégiques majeures prises dans le passé par le top management.

La communication sur la maturité du contrôle interne et du management des risques est une obligation de la 8e directive européenne sur l'audit légal concernant les groupes cotés européens ou les groupes émettant des emprunts obligataires. Elle présuppose la production de KRI associés aux tableaux de bord contrôle interne intégrés au sein du dispositif de pilotage transverse de l'entreprise. La communication de ce livrable est particulièrement sensible car elle engage la responsabilité civile et pénale des administrateurs et du président du conseil d'administration.

Le cadre conceptuel de notre modèle de pilotage intégré étant maintenant défini, il s'avère indispensable de décrire les outils opérationnels qui permettront d'appuyer le suivi du pilotage de la performance opérationnelle au fil de l'eau.

Quels outils déployer pour mettre en œuvre un modèle intégré ?

Les principaux outils qui doivent être structurés sont les suivants :

- cartographie des processus ;
- cartographie des risques ;
- carte de performance par unité d'affaire ;
- tableaux de bord intégrés intégrant le SIGR ;
- chiffrage des processus par la méthode ABC ;
- montage du budget par la méthode ABB ;
- référentiels de contrôle interne portant sur les processus de pilotage ;
- outils de mise sous contrôle des risques.

Cartographie des processus

La cartographie des processus est unique et sert à alimenter les dispositifs de contrôle de gestion, contrôle interne et qualité. La cartographie unique d'activités servira à :

- valoriser les coûts des processus *via* la méthode ABC ;
- construire les référentiels de contrôle interne associés (risques, objectifs de contrôle interne, activités de contrôle par processus) ;
- construire la carte de performance *via* la relation d'induction en liant les processus aux objectifs financiers, marketing et commerciaux, et immatériels.

Cette cartographie décrit trois familles de processus :

- processus métier ;
- processus de support ;
- processus de pilotage.

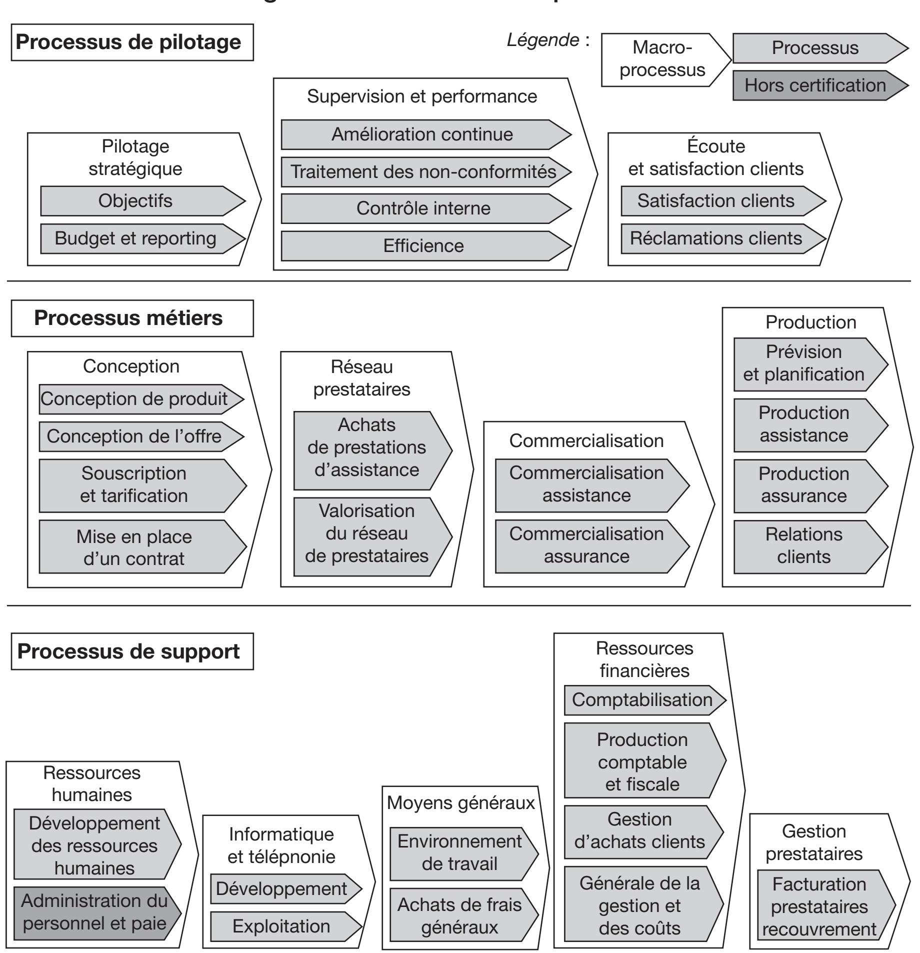
Le niveau de granularité des processus est construit sur trois niveaux :

- macroprocessus (exemple : supervision du contrôle de gestion) ;
- microprocessus (exemple : supervision du contrôle budgétaire) ;
- activités élémentaires (exemple : activités élémentaires).

Le niveau de granularité sera différent en fonction des livrables à produire :

- la construction des référentiels de contrôle interne nécessite un raisonnement par activité élémentaire ;
- la valorisation des processus ou la construction des cartes de performance est réalisée au niveau microprocessus.

Figure 13.3 – Familles de processus



Cartographie des risques

La cartographie des risques est construite en vue d'être réconciliée avec la cartographie des processus. Elle décrit tant les risques purs que spéculatifs, avérés et potentiels, et se structure en trois parties :

- risques exogènes associés aux contraintes et opportunités environnementales ;
- risques endogènes associés aux processus opérationnels ;
- risques endogènes associés aux processus de support et opérationnels.

Cette dimension *risk assessment* est inhérente au modèle de pilotage intégré et vise à s'assurer que cette dimension risque est systématiquement intégrée dans les outils développés par le contrôle de gestion.

Figure 13.4 – Niveaux de risque

Exemple de cartographie de métarisques

Institutionnel et société

Politique/législation
Sensibilité au contexte économique
Régulation
Actionnaires
Mutation sociétale
Positionnement des acteurs

Marchés

Marché de gros de l'énergie (prix, disponibilité)
Taux d'intérêt
Taux de change
Concurrence
Demande clients
Mutation technologique
Contrepartie

Catastrophe

Catastrophe naturelle
Accident d'origine externe/attentat

Risques opérationnels

Transverses

Éthique et développement durable
Efficacité de l'organisation
Conformité

Cœur de métier

Opérations sur marché énergie/optimisation amont-aval
Commercial
Facturation/recouvrement
Technique
Atteinte à l'environnement naturel ou humain
Conduite de projets

Ressources humaines

Management des hommes
Compétence-gestion du savoir
Gestion du changement
Conflit social-grève
Santé et sécurité
Rémunération de la performance intégrité

Finance

Fonds propres
Niveau d'endettement
Valeur des actifs
Liquidité-*cash flow*
Engagements financiers
Opérations sur marchés financiers
Crédibilité financière

Autres process supports

Communication externe
Système d'information
Appros-achats-fournisseurs
Recherche et développement

Stratégie et pilotage

Stratégie

Business mode/processus décision
Mode de gouvernement/mise en œuvre stratégie
Développement externe
Maîtrise des partenariats/JV

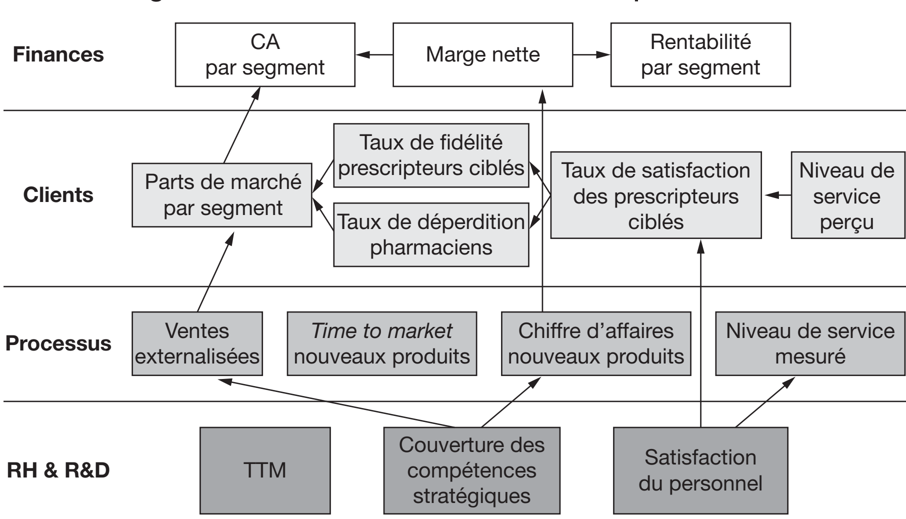
Pilotage de la performance

Maîtrise du pilotage de la performance
Méconnaissance d'engagements contractuels
Contrôle de participations

Carte de performance par unité d'affaires

L'élaboration participative d'une carte de performance n'a pas pour objectif de conforter l'organisation actuelle. Elle vise de fait à vérifier que les membres des instances dirigeantes partagent la même vision stratégique et que l'organisation actuelle est en phase avec les objectifs décrits dans le plan triennal. Cette construction se réalise soit par DAS si le groupe n'est pas coté, ou par unité d'affaires en conformité avec IFRS 8 si l'entreprise est cotée en Bourse.

Figure 13.5 – Construction de la carte de performance



L'approche par induction fait ressortir la nécessité d'engager de nouveaux processus, projets ou leviers d'action pour sécuriser l'atteinte des objectifs. Ce modèle a aussi comme intérêt majeur de faire ressortir des conflits d'objectifs potentiels. Les *balanced scorecards*, dans le cadre d'un modèle intégré, visent à inclure la dimension management des risques au sein de la carte de performance pour s'assurer de la robustesse du modèle stratégique.

La construction de la carte de performance intègre dans cette optique de nouveaux objectifs et de nouveaux processus verrouillant le modèle :

- pour l'axe financier : protection de la surface financière et du cours de l'action ;
- pour l'axe marketing : protection de l'image de marque et des parts de marché ;
- pour l'axe recherche et développement et ressources humaines : application de règles éthiques et déontologiques.

L'atteinte des objectifs est sécurisée par les leviers d'action suivants : création d'une captive d'assurance ; recours à la réassurance financière ; simulation des plans de retrait des produits du marché et communication de crise associée ; mise en place des entités de gouvernance et d'un dispositif de traitement de la fraude.

Retour d'expérience association du *balanced scorecard* au dispositif de contrôle interne au sein d'un groupe d'assurance

La demande de ce client, filiale d'assistance d'un groupe d'assurance européen, consistait à concilier la construction d'un dispositif de contrôle interne mature en conformité avec Solvabilité-2, avec la mise en œuvre d'un véritable pilotage stratégique basé sur la notion d'alignement stratégique.

La construction du dispositif de contrôle interne basée sur un dispositif collégial (*via* des comités de contrôle interne intégrant des membres du CODIR) a été relayée par la construction d'une carte de performance (*balanced scorecards*) basée sur une cartographie des processus commune à la qualité et au contrôle interne en s'assurant du rattachement effectif des processus métier, pilotage et support aux objectifs marketing, financiers et RH de la filiale d'assistance.

Tableaux de bord intégrés intégrant le SIGR

Le développement d'une carte de performance aboutit naturellement à l'actualisation des indicateurs mis en œuvre par le contrôle de gestion, la qualité et le contrôle interne, en retenant les indicateurs associés à la carte de performance et en supprimant ceux qui ne sont pas rattachables au *balanced scorecard*. De surcroît, l'exercice aboutit obligatoirement à la création de nouveaux indicateurs déclinant le modèle au niveau des opérationnels.

Notre vision intègre aussi en plus des indicateurs classiques développés en contrôle de gestion (à dominante indicateurs de performance), des KRI, des tableaux de bord sinistralité et des tableaux de bord contrôle interne intégrés dans le SIGR.

Chiffrage des processus par la méthode *activity based costing* (ABC)

Le système de pilotage intégré que nous proposons est basé sur la logique de la comptabilité par activité complétée par du coût direct ou du coût standard (en fonction de contraintes réglementaires ou sectorielles). L'objectif est bien de chiffrer les processus cibles après réingénierie en ne conservant que les processus créateurs de valeur pour l'entreprise. Ainsi les processus embarqués dans le système analytique ont été soit améliorés, soit fluidifiés, soit automatisés, soit externalisés, sous-traités, en vue de maximiser la création de valeur pour le client et pour l'actionnaire.

La méthode de référence est donc la comptabilité par activités ou le *feature costing* (calcul des coûts caractéristiques) dans sa version contrôle de gestion industrielle.

Montage du budget par la méthode *activity-based budgeting* (ABB)

Notre dispositif de pilotage intégré remet en cause les procédures budgétaires traditionnelles lourdes et ne permettant pas d'envisager des scénarios de rupture nécessaires à une modélisation de scénarios de changement (fusions, rapprochement, cession d'activités, etc.).

Figure 13.6 – Exemple de tableau de bord intégré associé au processus supervision des achats/*purchase to pay*

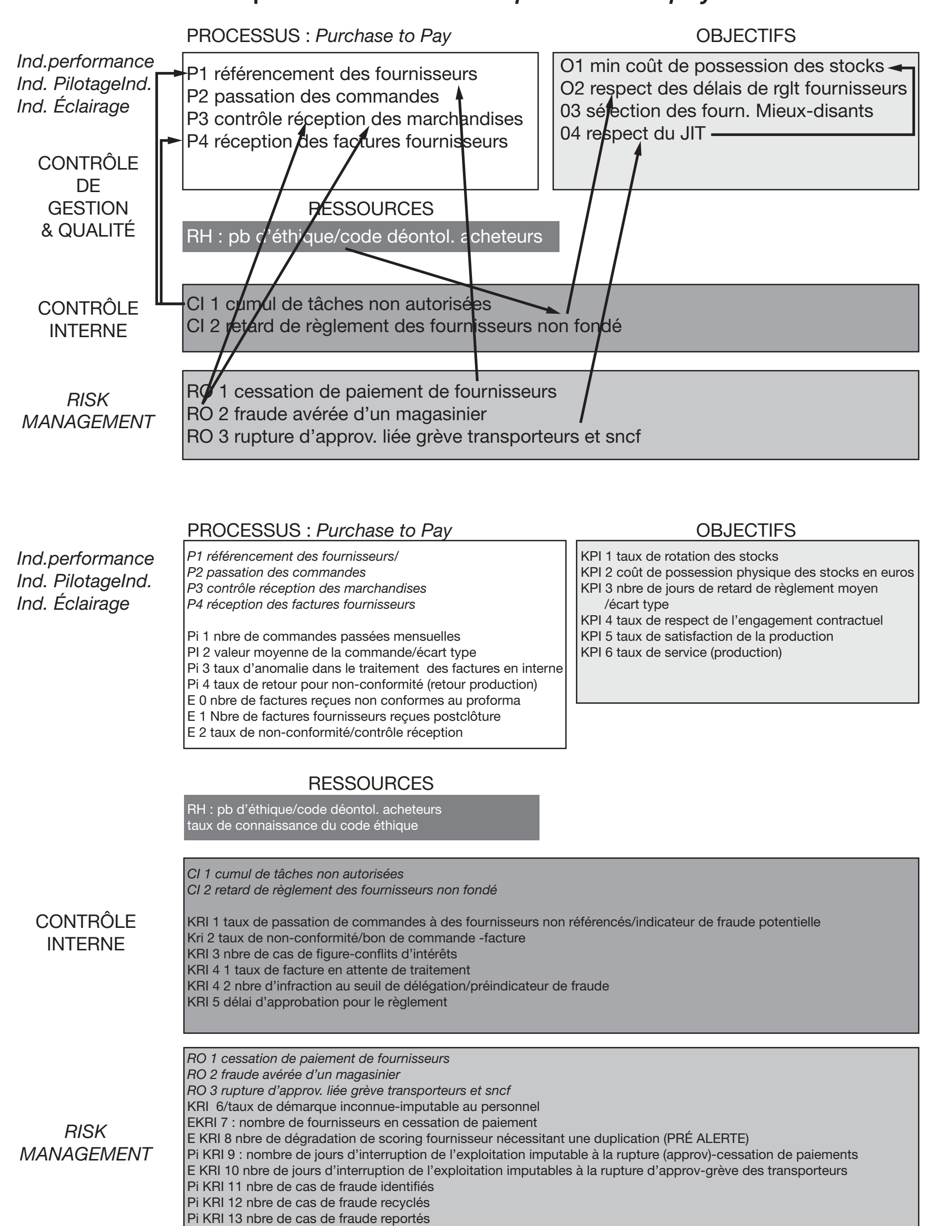
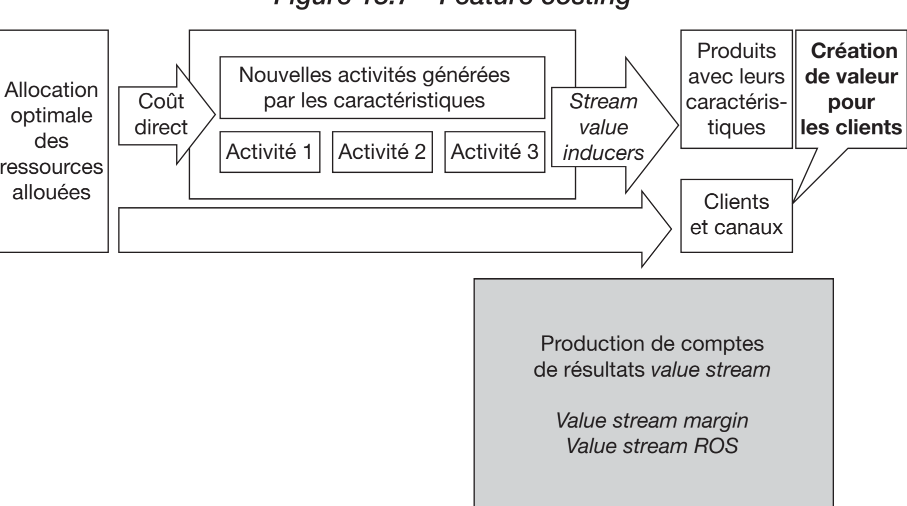
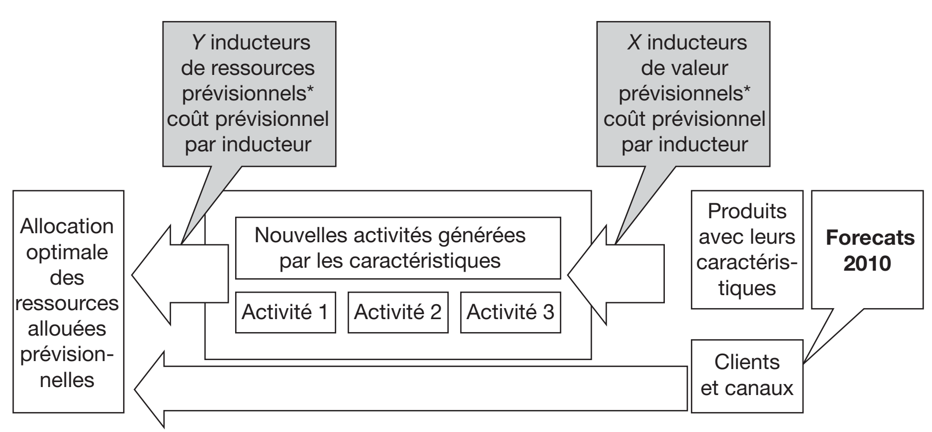


Figure 13.7 – Feature costing



La logique budgétaire ABB est basée sur la notion d'induction et présuppose le développement antérieur de la méthode ABC. Ce modèle permet d'engager une logique d'allocation de ressources fondamentalement différente de la pratique antérieure. Elle est bien sûr alignée avec le modèle du *balanced scorecard* (les ressources engagées sur les processus cibles permettront d'atteindre les objectifs prévisionnels décrits dans la carte de performance).

Figure 13.8 – Schéma d'organisation des processus en ABB



Référentiels de contrôle interne portant sur les processus de pilotage

Notre modèle de pilotage transverse intègre, pour les propriétaires du processus supervision du contrôle de gestion, de :

- décrire leur processus et de l'actualiser ;
- de le benchmarker ;
- de produire leur propre *key performance indicators* ;
- de rédiger les procédures permettant de mettre sous contrôle le processus (analytiques, budgétaires, tableaux de bord, etc.) ;
- de s'auto-évaluer *via* des questionnaires de *self assessment* à partir du référentiel de contrôle interne associé à leur processus (supervision du *controlling*).

Ce référentiel est constitué de la façon suivante :

- objectifs de contrôle interne : s'assurer que les risques associés au processus ne pourront pas se matérialiser ;
- risques : risques avérés ou potentiels pouvant affecter les *processus controlling* ;
- activités de contrôle : activités de contrôle permettant d'éradiquer ou de couvrir le risque.

Le niveau d'automatisation requis dépend de quatre critères (matérialité du processus dans les états financiers, intégrité, confidentialité et disponibilité des données).

Le *controlling* s'auto-évalue donc sur chaque activité qu'il coordonne selon l'échelle suivante (*business plan*, *rolling forecast*, tableaux de bord, *costing*, etc.).

Le contrôle interne vient ensuite, *via* la réalisation des tests, infirmer ou confirmer le *self assessment* et, en cas de déficience significative affectant la sincérité des comptes, engager obligatoirement un plan d'action correctif.

L'objectif est de renforcer la maturité du dispositif de pilotage de l'entreprise et de s'assurer de l'efficience de ce dernier – sincérité et réalisme des prévisions budgétaires, etc.

Outils de mise sous contrôle des risques

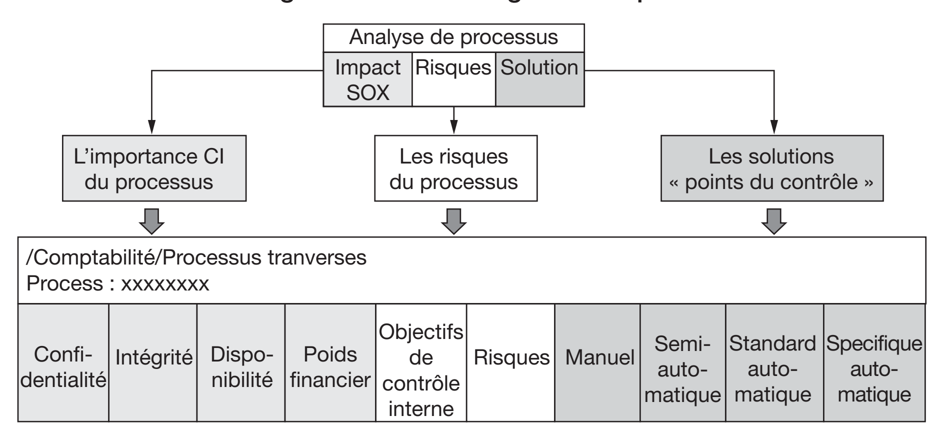
La mise sous contrôle effective des risques de sinistralité n'est pas du ressort de la direction du pilotage intégré mais de la responsabilité du *corporate risk manager*. Cependant le *monitoring* centralisé du dispositif de *risk management* suivi *via* le SIGR permet d'avoir une bonne connaissance budgétaire de ce dispositif. Ainsi la structure du compte de résultat *risk management* peut se présenter de la façon suivante (tableau 13.1).

Figure 13.9 – Auto-évaluation du contrôle

- (gris clair) L'activité de contrôle existe et fonctionne comme prévu
- (gris moyen) Une autre activité de contrôle existe et fonctionne comme prévu
- (gris très clair) L'activité de contrôle existe mais ne fonctionne pas comme prévu
- (gris foncé) L'activité de contrôle n'existe pas
- (blanc) L'activité de contrôle n'est pas applicable (l'activité n'existe pas)

Quelle est la fonction normalement en charge de cette ACC ?	Auto-évaluation					Existe-t-il une autre activité de contrôle ?	Si l'activité de contrôle n'existe pas, décrivez le plan d'action	Qui est responsable ?	Quand sera-t-il exécuté ?

Figure 13.10 – Pilotage des risques



Ainsi, un dispositif de pilotage intégré permet de réconcilier, sur la base d'une approche par processus, contrôle interne et contrôle de gestion, deux fonctions qui se côtoyaient sans valoriser leurs complémentarités. Cette approche permet de créer un dispositif de pilotage unique, moins coûteux pour l'entreprise, contribuant à améliorer sa performance globale et à tendre vers l'excellence opérationnelle.

Tableau 13.1 – « Compte de résultat » *risk management*

	Gestion de crise et procédures de sécurité	Sécurité	Rétention	Transfert
Coût préventif	Coût de production des procédures de gestion de crise Coût des tests	Investissements et charges d'exploitation engagés au titre de la sécurité des biens, des personnes, de l'environnement et de l'informatique	Provision pour propre assureur Recours à un compte captif de réassurance	Budget primes d'assurance Master ou *umbrella policy* Coût de l'affacturage et autres techniques de transfert financier
Coût curatif	Coût du déploiement des outils de gestion de crise		Coût du trou de garantie Coût de l'application de la règle proportionnelle de capitaux	Remboursement des sinistres

Retour d'expérience d'une approche intégrée du pilotage opérationnel dans un groupe agroalimentaire

Dans le cadre d'un groupe agroalimentaire familial non coté, le président du directoire a souhaité rationaliser l'ensemble des dispositifs de pilotage de la performance dans une optique de *cost killing* (EFQM, ISO 14001, contrôle interne, contrôle de gestion, ISO 9001, etc.).

La méthodologie d'audit que nous avons utilisée était basée sur la réalisation d'une cartographie des processus commune à l'ensemble des dispositifs permettant la construction d'une plateforme de pilotage également commune à l'ensemble des dispositifs (KPI, KRI) tout en respectant les spécificités des différents dispositifs, tant réglementaires que normatives.

Nous nous sommes rendu compte lors de cette mission, qu'il existait une redondance significative de certains dispositifs de pilotage. À titre d'exemple le processus analyse de la performance intégré dans le dispositif de pilotage stratégique était analysé de façon différente par sept dispositifs (EFQM, IFS, *balanced scorecards*, ISO 14001, contrôle interne, *risk management*, revue de processus) ce qui se traduit par une démultiplication et une redondance d'indicateurs biaisant la prise de décision stratégique.

Autre exemple concernant un processus opérationnel : le processus gestion des expéditions est analysé par l'intermédiaire d'une clé de lecture différente par quatre dispositifs (EFQM, IFS, audit qualité, revue de processus) génératrice d'indicateurs de performance et de pilotage différents ce qui, là aussi, se traduit par des biais dans la prise de décision opérationnelle.

Au final, la grille de lecture retenue permettant de dérouler la mise en œuvre effective de chaque dispositif a été la revue de processus.

Olivier de Lagarde, directeur adjoint, École nationale d'assurances (Enass)
Pascal Kerebel, consultant, Cegos.

Chapitre 14

L'émergence d'un nouveau modèle de management, une opportunité pour les multinationales européennes

À l'aube du XXI[e] siècle, les entreprises se retrouvent confrontées à une succession de crises, écologique, financière, économique, sanitaire, sociale, face auxquelles l'urgence des différentes problématiques à traiter représente autant de pressions qui leur signifient une transformation fondamentale dans la façon d'exercer leurs activités. Or l'influence du modèle managérial nord-américain, depuis le début des années 1990, sur les entreprises multinationales nous renvoie précisément les limites d'une telle approche face aux défis qui attendent les entreprises pour pouvoir transcender ces nouveaux paradoxes. La myopie caractéristique de ce mode managérial particulièrement individualiste n'est en effet plus compatible avec la recherche de propositions innovantes répondant à des enjeux collectifs.

À l'opposé du modèle managérial nord-américain, resurgit un modèle managérial européen, pourtant mis à mal par l'influence anglo-saxonne de ces dernières décennies, mais qui prouve toutefois sa force intrinsèque face aux enjeux actuels.

Dans une première partie[1], l'appréhension de celui-ci, à travers le concept de responsabilité sociétale issu du projet de développement durable, tel qu'il est énoncé par Anne-Catherine Moquet, montre à quel point les aspects éthiques et moraux tiennent une position centrale et révèlent immédiatement l'importance que revêt le contexte culturel pour pouvoir l'appréhender plus précisément. À l'issue de cette analyse, le modèle européen semble alors le mieux préparé à gérer les paradoxes d'une nouvelle civilisation mondialisée, solidaire et consciente des limites des ressources planétaires.

Dans une seconde partie, Francis Cuisinier analyse comment le management des multinationales passe d'un paysage bipolaire (États-Unis – Europe) à un paysage multipolaire incluant la dynamique des pays émergents. C'est par la maîtrise de la

1. La publication de cette première partie est effectuée dans le cadre du programme de recherche « Le potentiel régulatoire de la RSE », financé par l'ANR.

diversité culturelle que vont se construire un nouveau modèle managérial et de nouvelles pratiques de contrôle de gestion fondées sur la différenciation et l'ouverture. Le modèle européen, habitué à gérer la diversité et la complexité, est bien placé pour évoluer vers ce nouveau management ouvert qui constitue aujourd'hui un levier essentiel de performance durable.

UN MODÈLE DE MANAGEMENT ÉMERGENT QUI S'APPUIE SUR LE PROJET DE DÉVELOPPEMENT DURABLE

L'émergence du concept de développement durable et son opérationnalisation par les différents acteurs de la société sont à l'origine d'une évolution vers un « paradigme du développement durable » (Moquet, 2009). Les entreprises, tout comme ces autres acteurs, participent à la construction de ce projet de société (Acquier *et al.*, 2005, p. 20).

Il est par ailleurs nécessaire de préciser la distinction à effectuer entre le développement durable, comme projet de société, et la responsabilité sociétale, comme projet managérial, afin d'éviter la confusion qui est parfois faite en entreprise.

> « On peut […] observer le détournement de sens opéré par le discours managérial. La notion de développement durable appliquée à l'entreprise est en effet devenue synonyme de pérennité ou de viabilité pour celle-ci, voire un outil de management, ce qui a conduit à une confusion entre le développement durable de la société et celui des entreprises » (Capron et Quairel-Lanoizelée, 2004, p. 22).

L'entreprise participe ainsi à la recherche de réponses apportées à la « problématisation politique du développement durable » (Aggeri *et al.*, 2005, p. 43) en renouvelant le contenu de la responsabilité sociétale, qui, elle, concerne sa « problématisation dans le champ du management » (Aggeri *et al.*, 2005, p. 43). Quels sont alors les idéaux et discours de la responsabilité sociétale du développement durable ? Quel modèle managérial est pertinent avec cette approche normative ? En quoi la conception de la performance s'en trouve-t-elle modifiée ? De quelle manière les parties prenantes sont-elles prises en compte dans la gestion des activités de l'entreprise ? Dès lors que la responsabilité sociétale est abordée en tant que « construit social », comment cette dynamique se traduit-elle au niveau des concepts, notions, instruments, pratiques mis en œuvre au sein de l'entreprise ?

Le renouvellement des aspects éthiques et idéologiques de la responsabilité sociétale du développement durable

Les aspects éthiques et idéologiques qui se situent au cœur du concept de responsabilité sociétale, sont renouvelés par ce projet de société car il apporte une approche normative unifiée à ce concept. Les engagements de l'entreprise pour

aller au-delà de ce qui est exigé par la loi et contribuer au bien-être de la société sont tout d'abord présents dans la volonté de construire un monde qui respecte une équité intergénérationnelle et intragénérationnelle. L'entreprise a donc la responsabilité de gérer ses activités et les richesses créées en respectant ce principe très large d'équité par rapport à tout groupe ou personnes présents ou futurs, en fonction des intérêts de chacun de ceux-ci et indifféremment des intérêts propres de l'entreprise. Cette vision anthropocentrique du monde soulève alors des exigences nouvelles en matière d'environnement. La prise de conscience des limites environnementales en suppose ainsi la gestion afin de préserver ce principe d'équité. Dès lors que les ressources environnementales sont considérées comme critiques pour respecter ces principes universels, la propriété est alors relativisée pour pouvoir poursuivre cet objectif. La notion de « biens communs mondiaux » (Capron et Quairel-Lanoizelée, 2004, p. 100-101) permet ainsi d'illustrer l'évolution de ces valeurs.

Cette vision anthropocentrique exprime également explicitement que la légitimité de l'entreprise réside dans sa capacité à améliorer le bien-être de la société et reconnaît alors implicitement que le non-respect de cette condition suffit à remettre en cause son existence. Cette affirmation est ainsi un autre élément qui permet de relever le caractère unifié de cette approche normative.

> « L'existence de l'entreprise est justifiée dans la mesure où elle « constitue un groupe particulier au service de la société tout entière » (CA, 34[1]) (Acquier *et al.*, 2005, p. 9).

Contrairement aux États-Unis, l'essor de la responsabilité sociétale en Europe se fait sous une forme laïcisée pour laquelle le concept de développement durable, de par son caractère universel apparemment dépourvu de contenu religieux, permet de le nourrir d'une approche normative unifiée (Acquier *et al.*, 2005, p. 19-20).

Or cette approche normative unifiée alliée aux démarches pragmatiques des prescripteurs pour la rendre opérationnelle dans le monde des entreprises est largement acceptée (Norman et MacDonald, 2004) et, en Europe, est retenue officiellement par la Commission européenne dans le livre vert publié en 2001 qui porte sur la responsabilité sociétale des entreprises.

> « [La responsabilité sociétale de l'entreprise est définie comme] l'intégration volontaire des préoccupations sociales et écologiques des entreprises à leurs activités commerciales et leurs relations avec leurs parties prenantes[2]. »

1. *Centesimus Annus*, dernière encyclique rédigée par Jean-Paul II en 1991.
2. Livre vert, *Promouvoir un cadre européen pour la responsabilité sociale des entreprises COM* (2001) 366, p. 7 (http://europa.eu/eur-lex/fr/com/gpr/2001/com2001_0366fr01.pdf).

Ce livre vert est en effet représentatif d'une approche, en premier lieu, normative qui trace les grandes lignes des actions à mettre en œuvre pour favoriser le développement de la responsabilité sociétale, en deuxième lieu, opérationnelle ou pragmatique, dans le sens où elle indique par des exemples concrets les enjeux auxquels les entreprises sont confrontées, et en dernier lieu laïque puisqu'il ne contient aucune mention d'ordre religieux restant ici conforme aux principes de laïcité européens.

Pour autant, même si cette approche normative unifiée se garde bien de faire référence explicitement aux croyances religieuses, elle est malgré tout empreinte de ses influences et tend vers un corpus éthique universel. Le projet de développement durable est bien à l'origine d'un nouveau système de croyances : la croyance en la construction d'un monde plus équitable qui sous une forme laïcisée a une portée universelle rassemblant ainsi les différentes influences religieuses. Ce système de valeurs est construit au fur et à mesure de la succession de conférences internationales, d'engagement des États et des hommes politiques qui représentent également tout autant de pratiques rituelles et symboliques. Et tout comme les autres acteurs de la société, les entreprises contribuent aussi à cette construction. Leur participation aux conférences internationales, leur adhésion au « Global Compact » ou encore leur engagement à travers des codes de bonne conduite témoignent ainsi de ce rassemblement autour de valeurs universelles. Ce système de valeurs est aussi associé pour les entreprises à des pratiques rituelles rappelant parfois symboliquement leur engagement à la mise en œuvre de ces valeurs.

> « Le discours s'incarne aussi dans des pratiques, qualifiées de "bonnes pratiques". Dans la mesure où certaines d'entre elles deviennent répétitives et largement partagées, on peut même les qualifier de ritueliques. Le choix puis le partenariat d'une ou plusieurs ONG, caution de la valeur de certains engagements, la réunion et la mesure de satisfaction de panels de parties prenantes, la reddition de comptes dans des rapports de plus en plus normés, l'évaluation revendiquée par des agences de notation extra-financière, la participation à des clubs ou des rassemblements d'entreprises engagés dans la même direction, l'orientation de la communication sur des axes de développement durable constituent autant d'exemples de pratiques régulières et hautement codifiées dont il serait souvent difficile de justifier "rationnellement" le contenu » (Acquier *et al.*, 2005, p. 25).

La dynamique propre à ce projet de société transcende finalement la perspective individualiste nord-américaine et traditionnellement holistique européenne des idéaux types classiques de la responsabilité sociétale (Moquet, 2009). Dans cette perspective systémique, cette dynamique est constructiviste puisqu'elle est tout aussi bien issue de l'action des différents acteurs individuels que des contraintes structurelles produites par la construction de ce projet (Pasquero, 1996).

Enfin, si l'évolution de la société vers un « paradigme du développement durable » permet de construire une approche unifiée de la responsabilité sociétale, celle-ci n'est cependant pas issue d'une naissance naturelle. À quoi correspond

véritablement cette notion d'équité ? Est-il réellement possible de garantir une équité vis-à-vis de toutes les parties prenantes de l'entreprise ? Que contient la notion de besoins que celle-ci est censée combler ? La volonté de contribuer à l'amélioration du bien-être de la société est-elle liée à tort à la notion de développement contenue dans le concept de développement durable ? Ce développement est-il par ailleurs affranchi de la notion de croissance dans la mentalité occidentale ? Les progrès technologiques ne sont-ils pas un leurre face à la dégradation de la planète par les activités économiques ? Ces questions essentielles recouvrant des aspects éthiques, philosophiques, idéologiques ou politiques sont en permanence le sujet de débats controversés et imposent une posture constructiviste (Pasquero, 1996) à la dynamique de ce projet de société ainsi qu'à la responsabilité sociétale qui est son application managériale.

Vers un « modèle managérial » intégré

La dynamique du projet de développement durable replace en effet les aspects managériaux au centre de l'exercice de la responsabilité sociétale. La gestion de ces problématiques n'appartient pas uniquement aux managers puisque ceux-ci représentent un des acteurs individuels de ce projet mais leurs actions personnelles sont cependant déterminantes pour la contribution à la résolution de celles-ci. Donaldson et Preston (1995) soulignent d'ailleurs leur importance dans le cadre de leur approche normative de la théorie des *stakeholders*.

> « La théorie des *stakeholders* est managériale au sens large de ce terme. Elle ne décrit pas simplement des situations existantes ou ne prédit pas des relations de cause à effet ; elle recommande aussi des attitudes, des structures, et des pratiques qui, considérées ensemble, constituent le management des *stakeholders*. Le management des *stakeholders* exige, en tant qu'élément clé, une attention simultanée envers les intérêts légitimes de tous les *stakeholders* appropriés, à la fois au niveau de la création des structures et politiques organisationnelles et au cas par cas dans la prise de décision. Cette exigence est valable pour quiconque établit ou influence les politiques de groupe, y compris non seulement les managers professionnels, mais les actionnaires, le gouvernement, et d'autres personnes » (Donaldson et Preston, 1995, p. 67).

En proposant un concept de développement multidimensionnel intégrant des notions éthiques, politiques, environnementales, sociales et culturelles, le projet de développement durable émet un message clair dans la direction de l'intégration des aspects sociétaux au sein des problématiques économiques des entreprises. Ceux-ci tout comme ceux d'ordre économique font partie du périmètre géré par l'entreprise et sont intégrés à sa stratégie. Pour autant, ce « modèle managérial » intégré ne s'oppose plus forcément au « modèle managérial » dissocié, dès lors que la dynamique exercée directement par des actionnaires activistes ou encore par des consommateurs responsables va avoir un effet sur les modes de

gouvernance de l'entreprise. Dans ce cas, intégrer des problématiques sociétales à la stratégie de l'entreprise demeure cohérent également avec le respect d'une responsabilité fiduciaire qui ne se préoccupe que de la satisfaction de ses actionnaires (McWilliams *et al.*, 2006).

> « Si les actionnaires deviennent socialement responsables, les managers n'ont plus à être écartelés entre les exigences de rentabilité à court terme et leurs aspirations éventuelles à la prise en compte des externalités. Par là même, le modèle fondé sur la dissociation business-hors business perd son sens au profit d'un modèle fondé sur l'intégration » (Perez, 2005, p. 35).

Or l'intégration des problématiques sociétales à la stratégie de l'entreprise nécessite alors de clarifier la notion d'externalité. Cette intégration est en effet associée dans le cadre du projet de développement durable à la volonté d'internaliser les externalités négatives produites par les activités de l'entreprise. Cependant, ce concept d'externalité contient tous les effets positifs ou négatifs, émis ou reçus, entre l'entreprise et ses différents acteurs externes et c'est l'ensemble de ceux-ci que le manager va tenter de prendre en compte dans le cadre de son processus de décision. Représenté d'une autre manière, il s'agit en fait pour le manager de déterminer le point d'équilibre du triangle de l'intégration entre les problématiques économiques, sociales et environnementales. Face à la complexité de ces influences positives et négatives, à l'« injonction paradoxale » des différents intérêts opposés qu'elles contiennent et à l'incertitude des choix possibles, le manager, étant rationnellement limité (March et Simon, 1958), va alors simplifier les situations qu'il rencontre en fonction des informations qu'il détient et de ses capacités cognitives pour reporter son choix sur la première solution qui, selon lui, s'avère être une réponse satisfaisante aux problématiques soulevées.

Là encore se dessine une évolution de la responsabilité sociétale qui tend vers une responsabilité globale, en cherchant à anticiper les risques actuels mais aussi futurs d'externalités négatives générées par les activités de l'entreprise et en intégrant les problématiques sociétales qui leur sont liées le plus en amont possible dans la stratégie. Une fracture surgit à ce niveau avec l'approche nord-américaine qui a une attitude plutôt réactive qu'anticipatrice par rapport à ces enjeux. Ce décalage temporel entre ces deux approches tient essentiellement aux caractéristiques culturelles de la responsabilité sociétale qui diffèrent parfois radicalement sur les aspects éthiques, idéologiques et politiques.

> « Les évolutions du siècle dernier ont provoqué des différences entre l'approche anglo-saxonne visant plutôt la réparation des effets des activités économiques (d'où l'importance accordée au soutien aux œuvres philanthropiques et caritatives) et l'approche continentale européenne, généralement plus sensible à l'anticipation et à la prévention des risques » (Capron et Quairel-Lanoizelée, 2004, p. 112).

Les actions initiées volontairement par les entreprises que ce soit par des engagements portant sur le respect de valeurs, par leur rapprochement avec certaines ONG ou encore par la mise en place de systèmes de management et de reporting sont aussi une marque de cette dynamique propre à la responsabilité sociétale qui élargit progressivement leur périmètre d'action. Par ailleurs, les nouveaux modes de régulation et de participation démocratiques renforcent le pouvoir de différents groupes qui viennent questionner et même critiquer les entreprises sur leurs pratiques. En ce sens, c'est bien la réforme du système économique actuel qui est exigée, afin de parvenir à plus d'équité. Cependant, cette réforme se distingue des deux idéaux types de la responsabilité sociétale car le débat ne se positionne plus vraiment sur la place que doit tenir l'État mais plutôt sur la nécessité de créer une dynamique à travers laquelle se manifeste l'action de différents groupes, dont font partie les États, au niveau international, et aussi celle de multiples acteurs individuels.

Vers un concept de performance globale

Le concept de performance évolue, quant à lui, vers une nouvelle signification, plus riche, complexe, élaborée et humaine grâce à la dynamique du projet de développement durable. La tonalité est donnée d'emblée avec la volonté de réformer nos modes de fonctionnement économiques actuels rappelant ainsi la double position de continuité/rupture du concept de développement durable. Peu à peu se construit alors un nouveau sens du concept de performance différent des deux idéaux types précédemment analysés.

La notion de développement « multiforme et hybride » (Zaccaï, 2002, p. 87) adoptée par ce projet de société vient tout d'abord enrichir et complexifier le concept de performance. Ce dernier ne s'apprécie plus uniquement sous l'angle purement économique mais intègre également des critères environnementaux, sociaux, culturels ou encore éthiques. La question de la performance ne se pose donc plus comme une pure maximisation de la valeur économique, mais comme une maximation de cette dernière tout en y intégrant également des exigences écologiques, sociales, culturelles, humaines. L'« injonction paradoxale » de ce projet de société est alors pleinement présente au cœur de cette nouvelle signification de la performance. Les managers se retrouvent ainsi face à des enjeux surdimensionnés par rapport aux critères classiques antérieurement adoptés puisque c'est à eux qu'il revient de choisir ou de rejeter les différentes contraintes ou dimensions à retenir dans leur processus de décision.

L'exigence d'anticiper les conséquences des activités humaines actuelles sur le long terme remet également radicalement en question le contenu de ce concept. La prise en compte de paramètres lointains et incertains rend en effet son évaluation périlleuse d'autant plus que sa « myopie » lors d'une évaluation classique a toujours

été citée comme une de ses limites les plus criantes. Le concept de performance s'élargit alors considérablement que ce soit dans l'espace, en multipliant le nombre de dimensions gérées simultanément, mais aussi dans le temps, en cherchant à mesurer les effets des actions initiées sur un horizon temporel beaucoup plus lointain. Le projet de développement durable donne ainsi un nouveau sens à ce concept de performance dont l'évaluation concrète reste cependant encore à inventer.

Ce n'est que par tâtonnements, essais marquant des échecs mais aussi des réussites, obstination qu'elle prend forme progressivement grâce à un apprentissage collectif. L'élaboration de normes internationales, comme la GRI (*Global Reporting Initiative*), illustre cette volonté de construire et de modeler une nouvelle signification de la performance. L'adoption de la *Triple Bottom Line (Profit, Planet, People)* par ce référentiel marque ainsi son caractère « multiforme et hybride » au sein duquel les trois piliers économiques, environnementaux et sociaux sont représentés. Cette revendication dénonce aussi par là même la limite des outils existants à la mesure de cette nouvelle performance. Cette ambition nécessite alors d'inventer des instruments inédits capables d'intégrer la démultiplication des critères présents dans ce nouveau concept.

Vers une approche participative de la gestion des *stakeholders*

En apportant une approche normative unifiée au concept de responsabilité sociétale, le projet de développement durable donne également une nouvelle signification à la notion de *stakeholders* : cette dernière peut ainsi être définie comme l'ensemble des différents groupes et individus, êtres humains et non humains avec lesquels l'entreprise est liée pour la construction de ce projet de société. La notion de *stakeholders* tout comme le concept de performance se détache alors de celles des deux idéaux types de la responsabilité sociétale.

Le management des *stakeholders* devient en effet décisif face à cette évolution vers un « paradigme du développement durable ». Et les managers, bien qu'ils ne soient pas les seuls concernés, font partie des acteurs clés qui vont façonner par leurs attitudes, comportements, valeurs, pratiques, la responsabilité sociétale telle qu'elle va s'exprimer. Les *stakeholders* pénètrent ainsi dans les rouages de l'entreprise aussi bien globalement au niveau des structures de gouvernance que localement dans chacune des activités qu'elle gère et sont associés à ses propres enjeux. La responsabilité sociétale du développement durable se caractérise alors par une approche participative de la gestion des *stakeholders*.

Ce management des *stakeholders* est réalisé en fonction de la légitimité des intérêts de chaque groupe ou individu, humains ou non humains, par rapport à l'approche normative unifiée et universelle du projet de développement durable qui cor-

respond à un engagement collectif vers la recherche d'équité intergénérationnelle et intragénérationnelle. Il ne faut pas en conclure trop hâtivement par une analyse fonctionnaliste que la prise en compte de cette légitimité par l'entreprise est naturelle. Cette évolution recouvre un processus très long au cours duquel de nouvelles valeurs et croyances se répandent collectivement et donnent également lieu à des rééquilibrages de pouvoir. Ce projet de société donne un nouveau sens à l'action humaine mais qui n'est cependant qu'un point de départ pour cette aventure collective. Ce processus est alors vécu comme une « crise », au cours de laquelle des débats vifs et critiques, des luttes de pouvoirs et des élans enthousiastes mais aussi réfractaires viendront ponctuer chacune de ses étapes.

Le management pragmatique et explicite des *stakeholders* développé par le modèle nord-américain se retrouve aussi dans cette nouvelle signification de la notion de *stakeholders*. Ces derniers deviennent ainsi une nouvelle dimension présente dans tous les processus de l'entreprise. Les managers élaborent alors de nouvelles valeurs et principes d'action, mettent en œuvre de nouveaux systèmes de management et cherchent à évaluer les résultats obtenus sur des critères élargis de leur responsabilité. Ici encore, les démarches et actions sont hésitantes s'inscrivant dans une posture constructiviste (Pasquero, 1996) où notions, concepts, instruments et pratiques restent à inventer. Les initiatives des entreprises comme la définition de nouveaux concepts, leur engagement à adopter les principes du développement durable, la mise en œuvre de partenariats entreprise-ONG, la mise en place de systèmes de management font partie de ces tentatives qui démontrent leur volonté d'intégrer les *stakeholders* à leurs processus de décision.

Le tableau 14.1 (page suivante) synthétise les différentes dimensions de ce modèle managérial émergent.

Conclusion

La responsabilité sociétale du développement durable forme un ensemble cohérent avec son projet de société. De la dualité constructiviste de ce dernier naît une approche normative unifiée et universelle qui est construite progressivement grâce à l'émergence de nouveaux modes de régulation et de participation démocratiques. La contribution de l'entreprise à ce projet de développement durable se traduit alors par l'exercice d'une responsabilité globale mêlant les aspects sociétaux aux aspects économiques pour la recherche de cette équité intergénérationnelle et intragénérationnelle. Le « modèle managérial » qui y est associé intègre les problématiques sociétales en amont de la stratégie de l'entreprise tentant ainsi d'en anticiper les risques potentiels. Il adopte une approche participative vis-à-vis de ses *stakeholders* qui deviennent une nouvelle dimension nécessitant d'inventer des instruments innovants capables de gérer de nombreux critères et une performance considérablement élargie dans l'espace et dans le temps (voir tableau 14.2).

Tableau 14.1 – Synthèse des différentes dimensions du modèle managérial intégré

	Responsabilité sociétale issue du développement durable
Aspects éthiques	• Approche normative unifiée laïque et universelle. • Équité intergénérationnelle et intragénérationnelle. • Relativisation de la propriété privée : notion de « biens communs mondiaux ». • Nouveau système de croyances, de valeurs et de pratiques rituelles. • Dualité constructiviste : le bien-être collectif est issu de l'action de multiples acteurs individuels et des contraintes structurelles produites par la construction du projet de société.
« Modèle managérial »	• « Modèle managérial » intégré et responsabilité globale. • Intégration des aspects sociétaux aux problématiques économiques et à la stratégie de l'entreprise. • Gestion anticipatrice des risques potentiels de l'entreprise. • Les aspects managériaux sont déterminants pour l'exercice de la responsabilité sociétale. • Rationalité limitée du *manager* face au triangle de l'intégration. • Nouveaux modes de régulation et de participation démocratiques à l'origine d'une dynamique où différents groupes interagissent globalement et localement pour réformer le système économique actuel.
Concept de performance	• Performance globale. • Démultiplication de ses dimensions spatiales. • Allongement de son horizon temporel. • Le processus de décision managérial se situe au cœur de la construction du contenu de cette performance. • Son opérationnalisation est issue d'un apprentissage collectif au cours duquel des instruments inédits sont expérimentés.
Notion de *stakeholders*	• Approche participative de la gestion des *stakeholders*. • Notion explicite. • Management des *stakeholders* en fonction de leur légitimité dans le cadre de l'approche normative du projet de développement durable. • Élaboration de processus pragmatiques de gestion des *stakeholders*. • Posture constructiviste des démarches et actions visant à intégrer les *stakeholders* dans le processus de décision de l'entreprise et nécessitant la création de notions, concepts, instruments, pratiques inédites.

Le projet de développement durable constitue ainsi une ouverture vers un paradigme favorable au modèle managérial européen au regard de l'approche anglo-saxonne. Alors que le modèle managérial nord-américain refuse la complexité parce qu'il ne voit pas d'issue opérationnelle à sa mise en œuvre (Jones, 1980), le modèle managérial européen se laisse, quant à lui, submerger par cette complexité, quitte pour cela à naviguer continuellement d'un enjeu contradictoire à un autre : là où le premier modèle ne voit qu'une responsabilité économique, le

Tableau 14.2 – Un modèle managérial cohérent avec le projet de société

	Responsabilité sociétale du développement durable
Société	Dualité constructiviste (Pasquero, 1996)
	Équité intergénérationnelle et intragénérationnelle
	Nouveaux modes de régulation et de participation démocratiques
Entreprise	Responsabilité globale
	« Modèle managérial » intégré
	Performance globale
	Approche participative

second s'engage dans la construction d'un monde solidaire, là où le premier modèle ne se sent responsable que vis-à-vis de ses actionnaires, le second tente d'intégrer les problématiques sociétales à son processus décisionnel, là où le premier modèle construit une performance purement financière, le second hésite et tâtonne pour construire une performance sans cesse réinventée et enfin, là où le premier modèle privilégie ses relations avec ses actionnaires, le second échange, débat et lutte pour un engagement collectif dans l'approche normative du développement durable. Et dans le cadre de cette approche normative, les aspects managériaux y tiennent une place centrale. La mise en œuvre d'un modèle de management intégré prenant appui sur les valeurs du développement durable permet ainsi de resserrer les liens entre l'entreprise et la société.

Un modèle émergent de management et de contrôle de gestion qui s'appuie sur le multiculturel et l'ouverture

Toute activité de contrôle de gestion s'inscrit dans le cadre plus large d'un modèle de management. Longtemps considéré comme universel, le modèle de management américain doit faire face à une sérieuse remise en cause.

La crise financière et économique de 2008-2010 a clairement montré les limites du modèle anglo-saxon : le laisser-faire, la financiarisation et l'individualisme forcenés ont permis la création de bulles financières dont l'éclatement a contaminé l'économie réelle et provoqué la crise mondiale la plus dure depuis celle de 1929. L'administration Obama et les réunions du G20 ont porté l'espoir de voir des régulations nouvelles éviter la répétition de ces erreurs. Le maintien du pouvoir des groupes de pression, et en particulier du lobby des banques, au sein de l'administration des États-Unis fait porter un sérieux doute sur la capacité du modèle américain à se réformer.

C'est ainsi à partir de 2008 que l'équilibre entre les différents modèles régionaux de management a commencé à basculer.

Tout d'abord, les pays émergents commencent à occuper une place de plus en plus importante : en 2008, neuf entreprises chinoises ont fait leur entrée dans le classement Fortune 500 (les cinq cents premières entreprises mondiales classées par leur chiffre d'affaires). Cinquante-sept entreprises provenant des pays du BRIC (Brésil, Russie, Inde et Chine) font partie du classement (dont trente-sept pour la Chine). Ces groupes émergents sont porteurs de nouvelles valeurs qui, comme nous l'illustrerons ci-après, sont à l'opposé de celles du modèle anglo-saxon.

Entre un modèle anglo-saxon décrédibilisé et l'émergence de nouvelles valeurs, que devient le modèle européen ?

Notons que, pour la première fois depuis 1995, c'est également en 2008 qu'un groupe européen, Royal Dutch Shell, devient le n° 1 mondial selon le classement Fortune 500. Sur les groupes faisant partie de ce classement :

- 178 sont européens ;
- 154 sont nord-américains ;
- 99 sont originaires des pays développés d'Asie-Pacifique (Japon, Corée, Australie…) ;
- 69 proviennent des pays émergents.

Le poids des entreprises multinationales européennes est donc significatif. Dans le cadre de l'accélération des mutations liée à la crise de 2008-2010, elles ont ainsi une importante contribution à apporter à la construction d'un nouveau modèle de management et des nouvelles pratiques de contrôle de gestion correspondantes.

La notion de modèle de management

Dans une première approche, nous allons considérer qu'un modèle de management est un ensemble cohérent de valeurs, de mode d'organisation, de politiques (en particulier politique en ressources humaines) et de processus de pilotage et de contrôle de gestion spécifiques à une catégorie d'entreprises. Cette notion de modèle de management n'est pas nouvelle. Elle s'est construite historiquement autour de trois axes qui sont venus progressivement se compléter :

- le modèle scientifique est apparu avec la première révolution industrielle. Ainsi, l'organisation scientifique du travail (Taylor, Fayol) s'est imposée dès le début du XXe siècle. Ce modèle, qui vise à l'efficacité des processus, existe encore aujourd'hui en tant que mode de définition des tâches. Il a été également complété plus récemment par les pratiques très analytiques de gestion de la qualité et de *business process management* ;

- le modèle stratégique qui est apparu dans les années soixante-dix met l'accent sur la pertinence de la stratégie. Il s'appuie sur des analyses de type portefeuille d'activités ou de type SWOT (forces, faiblesses, opportunités et menaces). Le tableau de bord prospectif (ou *balanced scorecard*) est aujourd'hui le complément naturel qui enrichit ce modèle dans la mesure où il permet de s'assurer que les stratégies sont effectivement mises en œuvre ;
- le modèle humaniste a émergé dans les années quatre-vingt avec les notions de culture d'entreprise, de valeurs, de management interculturel, de responsabilité sociale, environnementale et sociétale et, plus récemment, de diversité. Les approches de *beyond budgeting* font partie de ce courant dans la mesure où elles mettent le comportement des acteurs au centre des modèles de pilotage de la performance.

Si les deux premiers modèles ont eu tendance à se voir comme des principes dont l'application serait universelle, le modèle humaniste a introduit la notion de relativisme. Tout modèle de management mis en œuvre est en effet clairement influencé par des valeurs et des pratiques qui ne sont pas un modèle universel mais l'expression d'une culture dominante dans l'entreprise. Les trois dimensions scientifiques, stratégiques et humanistes sont bien présentes dans les modèles de management de toutes les entreprises multinationales. Cependant, la priorité donnée à chacune de ces composantes sera fortement influencée par les systèmes de valeurs et les caractéristiques culturelles dominantes dans l'entreprise. C'est ainsi que l'on pourra parler de modèles régionaux de management très différenciés.

Les fondements culturels des modèles de management et des pratiques de contrôle de gestion

Le management interculturel est devenu une des composantes majeures des pratiques de contrôle de gestion au niveau international. Il est en effet nécessaire, pour piloter la performance, de savoir identifier les différences dans les fondements culturels du management et, ainsi, appréhender la diversité des pratiques et modèles correspondants.

Nous avons positionné quelques caractéristiques culturelles des entreprises d'origine respectivement d'Amérique du Nord, de quatre pays européens et des pays du BRIC. Bien que Brésil, Russie, Inde et Chine (qui constituent le BRIC) soient assez différents entre eux, ils ont un ensemble de caractéristiques culturelles proches.

Nous avons retenu ici quatre dimensions d'analyse culturelle du management parmi celles identifiées par Gert Hofstede et Fons Trompenaars (voir ci-après).

Tableau 14.3 – Exemples de fondements culturels des modèles de management

Dimensions par zone	Amérique du Nord	Europe (ex. de 4 pays)	Europe (ex. de 4 pays)	BRIC
Distance hiérarchique	Égalitaire	Égalitaire : *GB, Danemark, Allemagne*	Hiérarchique : *France*	Hiérarchique
Groupe et individu	Individualiste	Individualiste : *GB, Danemark, France*	Communautaire : *Allemagne*	Communautaire
Tolérance de l'incertitude	Forte	Forte : *GB, Danemark*	Faible : *Allemagne, France*	Faible
Réalisation ou cohésion	Réalisation	Réalisation : *GB, Allemagne*	Cohésion : *France, Danemark*	Cohésion

- La distance hiérarchique mesure le degré d'inégalité attendu et accepté entre un subordonné et son supérieur hiérarchique. Les cultures anglo-saxonnes et nordiques sont ainsi plutôt égalitaires alors que les cultures latines et asiatiques sont plutôt hiérarchiques. Cette dimension a de nombreux impacts sur les modèles de management et les pratiques de contrôle de gestion.
  – Ainsi, à titre d'exemple, le déploiement de nouveaux modes de management ou de solutions collaboratives pourra se faire de manière beaucoup plus facile et « industrialisée » dans les filiales à culture égalitaire que dans les filiales à culture hiérarchique. En effet, dans ce dernier cas, l'introduction des changements devra être « cascadée » par les différents niveaux hiérarchiques pour obtenir la nécessaire adhésion des managers intermédiaires et avoir ainsi une chance de réussir.
  – Nous avons par ailleurs pu constater que les prévisions produites par les filiales à culture égalitaire étaient plus transparentes que celles des filiales à culture hiérarchique. En revanche, ces dernières démontraient en général un plus fort niveau d'engagement illustré par le suivi plus systématique par les managements plus « hiérarchiques » d'actions correctives associées aux prévisions produites.
- L'orientation individualiste ou communautaire a été considérée par la philosophie libérale comme deux stades de développement. Ainsi, les cultures communautaires deviendraient plus individualistes au fur et à mesure que leur économie se développe. La poursuite d'intérêts individuels serait ainsi le principal moteur du développement. Si cette tendance a pu être observée historiquement dans la plupart des pays occidentaux, rien ne prouve qu'il en sera de même à l'avenir au Brésil, en Inde ou en Chine. Avec la dernière crise, le modèle individualiste a

montré ses limites. De plus, notons que de nouvelles formes de tendances communautaires apparaissent, encouragées en particulier par les nouvelles technologies (les applications web 2.0 par exemple). Enfin, l'émergence de la responsabilité sociétale tend à redonner une valeur particulière à la dimension communautaire au sein du management des multinationales.

– Cette dimension doit par exemple être prise en compte dans les politiques de rémunération. Les modalités de calcul des bonus comprennent en général deux composantes : une partie basée sur la performance individuelle et une partie basée sur la performance collective (celle de l'ensemble de l'équipe dont fait partie le collaborateur). Les formules de calcul sont souvent les mêmes pour l'ensemble des filiales d'un groupe et elles sont souvent l'expression de la culture dominante du pays d'origine du groupe. La part de performance individuelle dans le calcul des bonus au sein de toutes les filiales d'une multinationale américaine est souvent uniforme et importante. Il nous paraît plus pertinent de moduler ce calcul de bonus en tenant compte du caractère plus ou moins individualiste ou communautaire des différentes cultures et des pratiques constatées localement.

- La tolérance de l'incertitude représente la capacité à accepter l'inquiétude ou l'espoir lié aux événements futurs. Les pays nordiques ont une forte tolérance de l'incertitude alors que les pays latins cherchent à se protéger des aléas à venir.
  – Cette dimension a un fort impact sur les pratiques de contrôle de gestion et, plus particulièrement, dans le domaine prévisionnel. On peut ainsi observer que, dans un même secteur d'activité, le rythme d'actualisation des prévisions est plus fréquent dans les groupes d'origine latine que dans les groupes du nord de l'Europe.
- L'orientation vers « la réalisation » ou « la cohésion » est la notion définie par Gert Hostede de masculinité ou féminité. Cette dimension mesure l'écart entre les cultures qui accordent plus d'importance à la réussite et la possession et celles qui se focalisent d'avantage sur la cohésion et l'organisation. Cette dimension est celle avec laquelle apparaît la principale différence entre les pays anglo-saxons orientés réalisation et les pays nordiques orientés cohésion.
  – Cette dimension a un impact important sur la priorité portée respectivement à la croissance de la performance financière ou à la qualité du fonctionnement de l'organisation et de sa réponse aux besoins de son marché.

D'autres dimensions culturelles ayant un impact sur le management ont été identifiées par différents auteurs (voir le panorama de ces analyses dans l'ouvrage sur le *Management interculturel* d'Olivier Meier, 2008).

Ainsi, à titre d'exemple, l'approche mise en œuvre par les organisations pour traiter les tâches a un impact fort sur le modèle de management et les pratiques de contrôle de gestion.

Selon E.T. Hall (1976), la culture anglo-saxonne est monochronique (elle traite les tâches de manière séquentielle) alors que les cultures latines et orientales sont polychroniques (elles gèrent simultanément plusieurs tâches à la fois). La première approche est particulièrement efficace lorsque l'environnement est stable alors que la seconde approche démontre une meilleure capacité d'adaptation dans les périodes d'instabilité et dans les situations complexes. Les pratiques de contrôle de gestion seront ainsi assez différentes selon le mode de réalisation des tâches. À titre illustratif, les chiffrages des plans à long terme réalisés par les filiales anglo-saxonnes seront souvent construits comme une extrapolation statistique établie à partir de prévisions assez « solides » pour la première année du plan. La construction de ce même chiffrage par les filiales latines partira souvent des impacts à moyen terme de facteurs plus nombreux et plus stratégiques dont sera ensuite déduit, dans un deuxième temps, le chiffrage de la première année du plan. Au niveau du contrôle de gestion du groupe, le processus de validation de ces plans consistera souvent à pousser les premières filiales vers d'avantage de créativité et les secondes vers plus de réalisme.

L'objectif de ces commentaires sur les fondements culturels d'un modèle de management n'est pas d'être exhaustif mais de retenir que :

- les modèles de management des entreprises internationales sont fondés sur les caractéristiques culturelles dominantes des équipes qui les dirigent. Le rôle du contrôle de gestion sera alors d'aider le management à prendre du recul pour que le pilotage se fasse pour répondre aux besoins réels de gestion et non pour se conformer aux préjugés culturels des dirigeants. Pour reprendre un exemple cité précédemment, le rythme d'actualisation des prévisions doit être défini en fonction des cycles de l'activité et des variations de la conjoncture et non en fonction de la plus ou moins grande tolérance de l'incertitude des dirigeants ;
- l'émergence de nouvelles puissances avec des cultures non occidentales apporte des fondements culturels nouveaux sur lesquels le nouveau mode de pilotage des entreprises multinationales du XXI[e] siècle est à construire.

L'émergence d'un nouveau modèle ouvert de management et de contrôle de gestion

Il apparaît clairement que le fondement culturel nord-américain est monolithique et centré autour des valeurs d'égalitarisme, d'individualisme, de tolérance de l'incertitude et de forte orientation vers le résultat. La *corporate culture* nord-américaine est un référentiel cohérent. Si ce modèle a pu être vu par certains comme le plus sophistiqué, il est en fait le plus éloigné de celui des pays émergents.

Les fondements culturels des différents pays du BRIC sont plus différenciés que ce qu'une lecture rapide de notre tableau peut le laisser penser. Néanmoins, il est clair que leur profil culturel est souvent à l'opposé de celui de l'Amérique du Nord et se rapproche de celui de certains pays européens.

Entre ces deux types de profil culturel, l'Europe apparaît comme une zone géographique à forte diversité culturelle entre des pays latins (trois dimensions culturelles sur quatre proches de celles du BRIC), germaniques (deux dimensions culturelles proches de celles du BRIC), nordiques (une dimension culturelle sur quatre proche de celles du BRIC) et anglo-saxons (dont les quatre dimensions culturelles analysées sont alignées sur le modèle nord-américain et à l'opposé des cultures du BRIC).

Dès leurs premières phases de développement international, les entreprises européennes ont été obligées d'ouvrir leurs modèles de management à la diversité culturelle.

Pour continuer à croître, les multinationales occidentales vont devoir s'appuyer sur les relais de croissance que sont les pays émergents et, en particulier les pays du BRIC. Pour cela, elles devront élaborer un modèle de management qui saura différencier ses modes de pilotage en fonction de dynamiques de marchés et d'équipes qui sont très différentes de celles de leur pays d'origine.

De ce point de vue, le modèle de management nord-américain, dont les fondements sont l'*assimilation* (le célèbre *melting pot*) et l'*alignement*, n'apparaît plus comme le plus pertinent.

En revanche, les multinationales européennes ont très tôt appris à gérer la complexité, à travailler dans des langues différentes, à s'affronter à des marchés variés et à animer des équipes multiculturelles.

Le nouveau modèle de management qui sera le plus adapté pour bénéficier de la dynamique des marchés émergents est celui qui sera le plus *ouvert* aux diversités de toutes natures. Notons en effet que les diversités dans les groupes internationaux ne sont pas limitées au domaine culturel. Ainsi en est-il de la diversité dans le niveau de maturité des filiales ou des activités : combien de multinationales demandent un *reporting* de gestion identique pour toutes les entités du groupe que celles-ci soient des entités mûres réalisant des milliards d'euros de CA ou qu'elles soient de nouvelles activités ou des filiales dans des marchés émergents dont le CA n'atteint pas encore le million d'euros ?

Les principales différences entre le modèle de l'alignement et celui de l'ouverture sont résumées dans le tableau 14.4.

Le modèle de l'alignement est pertinent dans les secteurs d'activités dont les produits ou services sont identiques sur tous les marchés mondiaux. C'est le cas de l'informatique dominée par les États-Unis (Microsoft, IBM, HP…) ou de l'électronique grand public dominée par le Japon.

Le modèle de l'ouverture est plus pertinent dès qu'une adaptation locale du produit ou du service et de sa stratégie de vente est nécessaire. Ce modèle répond également à un équilibre différent entre les composantes scientifiques, stratégiques et humanistes que nous avons vues précédemment.

Tableau 14.4 – Les modèles de management : alignement et ouverture

Caractéristiques	de l'alignement	de l'ouverture
Culture de groupe	Dominante et universaliste	Valeurs « métier » partagées
Comportement prioritaire	Efficacité	Créativité
Mode de régulation	Contrats et procédures	Confiance et suivis de gestion
Responsabilité locale	Exécution	Initiatives encouragées
Politiques ressources humaines	Uniformes pour toutes les filiales	Adaptées aux cultures locales
Indicateurs prioritaires	Financiers à court terme	Complets avec tous horizons
Capacité à nouer des partenariats ou créer des JV	Variable	Forte ; la JV est bien gérée comme une entité séparée
Secteurs d'activités	Produits identiques sur tous les marchés mondiaux	Forte adaptation locale des produits ou services

Le modèle de management « ouvert » et les pratiques de contrôle de gestion qui lui sont associées se caractérisent par :

- le partage de valeurs « métier » (d'origine professionnelle) non porteuses d'une culture régionale dominante ;
- la valorisation permanente de la créativité qui dépasse et complète la recherche d'efficacité à court terme ;
- un mode de régulation qui limite l'omniprésence des relations contractuelles et des procédures au profit de la confiance et des relations humaines ;
- un encouragement à la prise d'initiatives locales dans le cadre d'une stratégie claire et partagée par des filiales dont le rôle n'est pas limité à la simple exécution des décisions détaillées prises par le siège ;
- l'adaptation locale des politiques de ressources humaines ; à titre d'exemple, rappelons l'intérêt d'adapter la proportion des parts individuelles et collectives des bonus aux pratiques locales ;
- des indicateurs focalisés autant sur la création de valeur immatérielle (équipes, marque, innovation, responsabilités sociétales) à moyen et long terme que sur la nécessaire (mais non suffisante) performance financière trimestrielle ;
- la capacité à nouer des alliances, à gérer des partenariats et à copiloter des joint-ventures est également plus forte dans les modèles de management ouverts. Ces différentes formes de coopération sont indispensables, d'une part, sur certains marchés émergents et, d'autre part, dans la mise en œuvre de la responsabilité sociétale des entreprises.

Les entreprises multinationales suivent rarement un modèle qui repose uniquement sur l'alignement ou sur l'ouverture.

Au contraire, le modèle de l'alignement ne sera adapté qu'aux entreprises qui n'ont que des produits très normés au niveau mondial. Dans tous les autres cas, la diversité des marchés va obliger à faire évoluer le modèle de management dans le sens de l'ouverture.

À ce titre, le marché mondial de la restauration, dont la prestation a une forte composante culturelle, est assez représentatif.

McDonald's, société américaine, en est le leader mondial. Cette société a déployé au niveau mondial une prestation et un mode de management particulièrement bien alignés. Bien que la production soit en partie locale, la capacité d'initiative locale est limitée et l'offre de McDonald's reste aujourd'hui très concentrée sur une seule gamme de produits.

Sur ce marché, viennent ensuite dans le classement « Fortune 500 » les leaders mondiaux de la restauration collective dont le français Sodexo. Cette activité de restauration est à l'opposé de la standardisation car elle demande une forte adaptation locale de la prestation par pays et par segment de marché (éducation, santé ou entreprises) et une réelle ouverture dans le mode de management car seules les initiatives du management local permettront de réaliser cette adaptation.

Il est intéressant également de noter que Sodexo a su utiliser sa créativité pour élargir son offre de services avec les chèques et cartes de services. L'environnement réglementaire français concernant les salaires et avantages en nature étant particulièrement contraignant et complexe, ce n'est pas un hasard si les deux leaders mondiaux dans ce secteur sont français (Accor et Sodexo). Par leur capacité à adapter ce service aux différents contextes nationaux, ces deux groupes ont su créer un véritable secteur d'activité nouveau au niveau mondial.

L'analyse de ce marché mondial de la restauration est une illustration de :

- l'efficacité du modèle d'alignement américain lorsqu'une offre mondiale standardisée est possible ;
- la capacité européenne de développement mondial à partir d'un modèle ouvert lorsque les marchés demandent une offre plus fortement différenciée localement ;
- la capacité des pays européens à adapter un savoir-faire construit à partir de spécificités de leur marché intérieur pour en faire un axe de développement mondial.

Conclusion : ouverture et maîtrise de la complexité, deux atouts pour les multinationales européennes

L'ouverture du modèle de management et du contrôle de gestion appliquée aux secteurs d'activités dont les produits ne sont pas standardisés au niveau mondial est une nouvelle tendance qui n'est pas l'apanage d'une zone géographique particulière.

Il se trouve cependant que l'Europe a une tradition d'ouverture vers la diversité et de gestion de la complexité.

Ainsi, à titre d'exemple, notons que les auteurs les plus innovants dans le domaine du management interculturel (G. Hofstede et F. Trompenars) ne sont pas américains mais hollandais.

Par ailleurs, des groupes européens sont devenus leaders mondiaux dans leur secteur en se développant d'abord sur les multiples marchés nationaux européens. Selon le classement « Fortune 500 »,

- Siemens est le leader mondial des équipements électriques ;
- Saint-Gobain est le leader mondial des matériaux de construction ;
- Nestlé est le leader mondial des produits agroalimentaires ;
- EADS est le leader mondial des constructeurs aéronautiques et de défense ;
- etc.

Il est aussi intéressant de noter que des groupes *multiculturels* européens sont devenus des leaders mondiaux. C'est le cas de Royal Dutch Shell, qui est anglo-néerlandais et n° 1 mondial toutes catégories.

C'est aussi le cas d'EADS pour lequel on peut se risquer à émettre l'hypothèse que l'addition des talents différents et complémentaires des ingénieurs allemands et français a été plus créatrice que la filière, plus alignée et normée, des ingénieurs de Boeing.

Au-delà de cette hypothèse, qui mériterait de plus amples investigations, retenons ce commentaire d'un responsable de la Corporate Business Academy d'EADS :

> « La capacité à naviguer aisément dans des environnements complexes… est un des meilleurs moyens de conquérir de nouveaux marchés. »

C'est sans doute ici que se trouve un des secrets du modèle de management et de contrôle de gestion européen.

Anne-Catherine Moquet, maître de conférences à l'université de Paris Est
Francis Cuisinier, expert en *corporate performance management*.

Chapitre 15

Gérer sans budget : mythes et réalités

« Le budget est le fléau des directions générales américaines. Il n'aurait jamais dû exister. Faire un budget est un exercice de minimisation car tout le monde est occupé à négocier les chiffres les plus faibles possible » (Loeb, 1995). Le propos est de Jack Welsh qui a été, durant de nombreuses années, le patron de General Electric, entreprise phare de la fin du XXe siècle. Que Jack Welsh critique aussi fortement le budget est également symbolique. Cet outil de gestion avait en effet été « inventé » dans les années vingt à la General Motors, l'entreprise emblématique de la bonne gestion de la première moitié du XXe siècle et inventeur de la plupart des méthodes modernes de gestion. Au final, ce sont deux conceptions des méthodes de management qui s'opposent.

C'est dans ce contexte que le Cam-i, un *think-tank* composé de managers, de consultants et de professionnels, a lancé l'idée, dans la seconde moitié des années quatre-vingt-dix, de supprimer le budget. Un groupe de réflexion a été créé (le *beyond budgeting roundtable*, la table ronde autour du budget). Beaucoup d'entreprises ont été sollicitées comme support de cette expérience. En juin 2002 (Cam-i, 2002), le Cam-i annonçait déjà soixante entreprises participantes. Mais que se cache-t-il derrière un concept volontairement très accrocheur et marketing ?

Nicolas Berland répond à cette question en remettant en perspective historique les critiques du budget. Cela permet d'en relativiser la portée et de mieux comprendre le contexte dans lequel s'insèrent les nouvelles propositions. Catherine Duban-Doyard expose quelques-unes des solutions mises en œuvre par les entreprises et s'interroge sur les bénéfices de cette pratique et sur son devenir après la période de crise actuelle.

La gestion sans budget, de bonnes questions, de vieilles réponses

L'affiche sur la mort annoncée du budget est séduisante. Elle renvoie à la question des effets pervers du budget, question qui se pose de longues dates (Berland, 2002). Mais Hope et Fraser (2003*a*) les deux animateurs du Cam-i, n'échappent pas, notamment dans leur livre *Beyond Budgeting : How Managers can Break Free from the Annual Performance Trap*, publié à la Harvard Business Press, à la tentation de préconisations managériales simplistes proposant une pratique d'entreprise devant ensuite servir de modèle au plus grand nombre, là où la diversité des expériences devrait plutôt l'emporter. Donc, si le diagnostic est intéressant, les solutions proposées relèvent en revanche du marketing et ne se traduisent pas, selon nous, par un modèle alternatif mais bien plus par un ensemble de pratiques dans lesquelles les managers sont invités à puiser des idées de réforme de leur système de contrôle.

Nous commencerons par passer en revue les critiques adressées au budget puis dans une seconde partie, nous remettrons en perspective historique ces critiques. La dernière partie présentera les limites du diagnostic et des solutions proposées par le Cam-i.

Les critiques adressées au contrôle budgétaire

De nombreux reproches ont été exprimés depuis longtemps à l'encontre du contrôle budgétaire (Berland, 2002). Ils concernent, tout à la fois, la capacité à faire des prévisions justes et pertinentes, la possibilité de réaliser un contrôle objectif et équitable, ou portent encore sur les conflits entre les rôles attribués au contrôle budgétaire (Barrett et Fraser, 1977). Le budget est souvent décrit comme une contrainte plus qu'il ne permet à l'entreprise d'évoluer. Le BBZ (*budget base zéro*) promettait de tout remettre à plat afin de repartir sur de nouvelles bases pour espérer briser la routine d'un processus de plus en plus bureaucratique. Une première vague de critiques date donc des années soixante et soixante-dix.

Plus près de nous, la presse professionnelle les a reprises. Le coût du budget est trop élevé (Schmidt, 1992). Selon Fortin *et al.* (1999), pour plus de 70 % des entreprises canadiennes, le coût d'établissement des budgets représenterait entre 1 % et 5 % du chiffre d'affaires. En outre, il ne permet pas une amélioration incrémentale et continuelle des performances de l'entreprise (Drtina *et al.*, 1996). Deschamps (1997) y voit parfois un « piège à cadres » et s'interroge sur le rôle exact du budget. Les critiques sont habituelles : trop de personnel employé pour un coût trop élevé, réunions inutiles, concentration excessive sur les chiffres aux dépens des objectifs, maquillage comptable au détriment du futur, etc.

Le contrôle budgétaire serait aujourd'hui un frein au changement. Il favoriserait au mieux l'innovation incrémentale mais il ne permettrait pas de penser des situations de rupture. Il privilégierait l'amélioration des performances fondées sur un taux de rotation de l'activité supérieure et non sur l'amélioration organisationnelle et l'apprentissage. La précipitation qui en découle souvent serait source de coûts cachés et de moindre performance. La concurrence aurait évolué d'une meilleure utilisation des actifs physiques à une meilleure utilisation des actifs immatériels. Or ces derniers sont mal pris en compte par le contrôle budgétaire. Il prendrait mieux en compte les contraintes liées à la production des produits qu'à la satisfaction des clients. Dans ce sens, le contrôle budgétaire serait un outil de gestion d'un marché d'offre plutôt que d'un marché de demande.

Alors que l'important pour une entreprise serait de maximiser la valeur pour l'actionnaire, le contrôle budgétaire se concentrerait trop sur des indicateurs comptables dont on connaît toutes les limites quand il s'agit de mesurer la création de valeur (Copeland *et al.*, 2000). Pour favoriser l'innovation dans les entreprises, les managers cherchent à libérer les énergies disponibles et la créativité. Or le contrôle budgétaire, en imposant un cadre hiérarchie strict et nécessaire à une bonne coordination, irait à l'encontre de cette volonté (Cam-i, 1999, p. 31).

Ces critiques sur le budget sont sans doute justes mais elles oublient le contexte dans lequel celui-ci est apparu et les problèmes auxquels il tentait d'apporter une solution.

Des critiques au risque d'oublier les origines du budget

La symétrie de certains arguments avancés pour supprimer le budget avec ceux avancés pour le mettre en œuvre est frappante. Deux arguments sont particulièrement caractéristiques de cette rhétorique symétrique : la turbulence de l'environnement, d'une part, et la volonté de libérer les énergies disponibles et de décentraliser la gestion, d'autre part.

Des marchés turbulents pour justifier la suppression du budget mais aussi son apparition

Selon le Cam-i, le budget n'est pas un outil adapté du fait de la turbulence de l'environnement. Mais les budgets avaient justement été créés pour faire face à cette turbulence ! Le budget correspondrait, selon le Cam-i et ses partisans, à une époque où les conditions concurrentielles étaient stables et prévisibles :

> « *The golden age of planning and control : market conditions and value chains were stable, competitors were known and their actions were predictable, capital was the primary constraint on growth and improvement, centralisation and hierarchy was the chosen management form, strategy and product lifecycles were lengthy, the management behaviour required was one of compliance with rules and procedures* » (Cam-i, 1999, p. 23).

Le « nouvel » environnement des entreprises, supposé être plus turbulent, marqué par une concurrence accrue et l'impossibilité de faire des prévisions correctes, est « devenu » inadapté à l'utilisation du budget… :

> « *Many other weaknesses of budgeting are well known. For example, they assume a stable planning cycle of at least twelve months – an unlikely prospect for most firms in today's turbulent world* » (Cam-i, 1999, p. 11).

Ce sont les *rolling forecast* qui permettent maintenant aux entreprises de s'adapter à leur nouvel environnement :

> « *The proacted annual planning cycle disappears as flexible event-driven strategies and rolling forecasts become the springboard for rapid action. Managers aim for 'stretch'targets as these are divorced from a performance and rewards. And investment and improvement programs are committed as and when the time is right rather than being squeezed into some artificial window of time* » (Cam-i, 1999, p. 13).

Les budgets, lors de leur naissance dans les années 1930, devaient pourtant déjà permettre de faire face à l'incertitude croissante des marchés :

> « On objectera que c'est plus facile à dire qu'à réaliser, qu'il n'est notamment pas possible de faire des prévisions sérieuses surtout pendant des périodes anormales comme celle que nous traversons » (Penglaou, 1934, p. 511-515).

Face à cette incertitude croissante qui caractérise l'environnement économique des années 1930, la procédure budgétaire apparaît alors comme une solution efficace pour « rétablir l'ordre » à l'intérieur de l'entreprise :

> « À un point de vue essentiel, le but principal du budget est de fournir des moyens de contrôle, de restreindre, de stabiliser les mouvements du volume des affaires qui, sans cela, seraient irréguliers » (Ludwig, 1930*a*, p. 390).

> « On ne saurait trop attirer l'attention sur l'importance que présente pour les entreprises ; le maintien de leur stabilité et de leur organisation, et la continuité des directives d'exploitation » (Musil, 1930, p. 398).

Présenté d'abord comme un outil permettant aux entreprises de s'adapter, le budget est même considéré par certains comme un moyen d'agir sur la turbulence de l'environnement externe de l'entreprise, de la restreindre, voire de la dominer :

> « On peut définir le budget comme une recherche pour prévoir, prendre des dispositions pour utiliser toutes les données sérieuses et limiter les caractéristiques spéculatives du capitalisme » (Pulvermann, 1930, p. 400).

> « Je pense que, si la pratique budgétaire avait été généralisée dans l'industrie mondiale nous n'aurions pas connu les excès de production irraisonnés que nous constatons dans la plupart des industries et que par conséquent la crise actuelle ne se serait pas produite avec l'intensité calamiteuse que nous lui connaissons » (Jadot, 1931, p. 293).

Ainsi, l'histoire du budget montre que celui-ci a été mis en place dans les années 1930 parce que l'environnement était déjà perçu comme turbulent. C'était déjà, à l'époque, un problème de faire un budget précis, mais le fait d'en faire un était aussi, et surtout, vu comme un moyen de discipliner les pratiques de gestion et plus largement le capitalisme.

Créer ou supprimer le budget pour libérer les salariés ?

En supprimant le budget, le Cam-i veut libérer les énergies créatrices de l'entreprise qui sont bridées. Il s'agirait d'éviter les comportements bureaucratiques, de pouvoir agir vite, au plus près du client. La décentralisation est ainsi revisitée au nom de la « dévolution » des managers de *front-line*. Supprimer le budget permettrait de libérer les énergies d'acteurs englués dans des contraintes administratives évitables :

> « *(Budgets) encourage centralised planning and incremental thinking. […] They reinforce the command and control management model and thus undermine attempts at organisational change such as team working, delegation and empowerment* » (Cam-i, 1999, p. 11 et 41).

Cette liberté retrouvée des managers s'exprime à travers le concept de « dévolution » qui revisite celui de décentralisation :

> « *Finding the right balance between top-down control and bottom-up empowerment is at the heart of the beyond budgeting model. […] To delegate decision-making to a level that enables managers to run their part of the business effectively and respond rapidly to market forces. […] Redefine management roles around the need to support devolution, not around support for the organisational hierarchy. […] Real devolution means being 'non-centralised'rather than "decentralised"* » (Cam-i, 1999, p. 12).

Il s'agit de donner de la liberté aux acteurs afin de mieux les responsabiliser.

Mais l'introduction du budget dans les années 1930 avait déjà pour ambition de libérer les salariés. Cette rhétorique ne fait par ailleurs que s'accentuer après la Seconde Guerre mondiale (Berland et Chiapello, 2009) :

> « Ce système qui amène sans doute une certaine "décentralisation" des responsabilités de gestion, souvent désirable, intéressera » (Germain, 1932, p. 33).

> « C'est ce qu'on pourrait appeler, en empruntant à M. Edmond Landauer une expression pittoresque, la direction à distance, dans notre cas, le contrôle à distance » (Penglaou, 1931, p. 729).

L'image de cette décentralisation recherchée va très loin puisqu'il s'agit de transformer chaque salarié en « petit patron » autonome :

> « Chaque service possédera sa comptabilité propre comme une entreprise distincte. Il tiendra ses livres, établira son bilan, son compte d'exploitation mensuel » (Commesnil, 1935, p. 55).

> « Ces budgets créent l'autonomie comptable des services et des ateliers, et sans aboutir nécessairement à la méthode de Thomas Bat'a, par laquelle chaque atelier vend sa production à l'atelier suivant, qui vérifie si les produits répondent bien aux conditions exigées, nous ne saurions trop préconiser l'autonomie de chaque groupe, car autonomie engendre responsabilité. Mais "autonomie" ne signifie pas "cloisons étanches", et, à plus forte raison, rivalités entre services » (Satet, 1936, p. 17).

Ce modèle qui dépeint le salarié comme étant son propre « petit patron » trouve son apogée durant les années 1930 au sein de l'entreprise Bat'a[1]. L'idée maîtresse de Thomas Bat'a est « d'agir sur la mentalité ouvrière de manière à la faire passer d'une mentalité de salarié à une mentalité d'entrepreneur » (Landauer, 1933). À la tête de chaque atelier, il place un chef responsable qui travaille pour l'entreprise mais forme, avec ses ouvriers, une équipe autonome. Les différents ateliers communiquent entre eux par un système de prix de cession interne. Le but est de rendre le plus autonome possible les salariés et de les mettre dans « la peau du patron », reprenant la méthode développée en France par Lucien Rosengart et connue sous le nom de la « méthode des petits patrons » (Landauer, 1933). Cela permet également, dans une perspective qui plaît aux Français, d'appliquer des principes cartésiens aux problèmes de l'entreprise et de réduire ainsi la complexité à laquelle chacun doit faire face (Dubreuil, 1937). Si le travail avait déjà été décomposé pour les ouvriers, la conception et l'organisation étaient encore centralisées. Or les principes de Bat'a consistent justement à donner plus de responsabilités aux acteurs de l'entreprise.

Au final, on ne sait plus très bien si le budget libère l'homme au travail ou l'enferme dans des structures absurdes.

Limites du diagnostic et des solutions proposés par le Cam-i

Le CAM-I fait porter ses critiques sur un type de budget en particulier et ignore les dynamiques propres aux outils de gestion.

Le modèle budgétaire critiqué par le Cam-i

Les critiques du Cam-i sont souvent caricaturales et portent sur un seul type de processus budgétaire là où de multiples configurations budgétaires sont possibles. C'est notamment une version fixe et rigide du budget qui est prise pour cible par les membres du Cam-i. Cette version simpliste est datée et semble ignorer les autres formes et organisations du budget. Ainsi, l'incertitude est un élément que les budgets peuvent prendre en compte dès lors que des budgets flexibles sont

1. Ou « Bata », est à prononcer, selon les contemporains, Batja.

développés. De même, la périodicité annuelle du budget n'est pas la seule possible pour les entreprises. L'histoire des pratiques a notamment montré comment les entreprises avaient adopté des cycles correspondant à leurs contraintes économiques, parfois excédant l'année, parfois plus courtes.

Les budgets n'ont pas tous les mêmes rôles. Un rapide détour par les écrits antérieurs montre la diversité des rôles qui leur sont attribués. Il semble donc que le Cam-i ignore la diversité des formes budgétaires.

Enfin, pour finir, disons que le Cam-i sous-estime le potentiel à la bureaucratisation des outils de gestion. La bureaucratisation, c'est-à-dire la cristallisation des usages autour de quelques principes rigides fait peut-être partie du cycle de vie des outils de gestion. Ce qui est alors en cause n'est peut-être donc pas tant le budget en lui-même que les inévitables dérives des pratiques managériales (Burns et Scapens, 2000). Le diagnostic est alors très différent de celui posé par le Cam-i puisqu'il ne s'agit plus de supprimer le budget mais de le rafraîchir, et que le budget n'est plus seul en cause mais que cette thématique concerne tous les outils de gestion.

Tableau 15.1 – Les rôles du contrôle budgétaire

Études	Rôles du contrôle budgétaire
Hopwood (1974)	• Coordination • Délégation d'autorité • Planification • Motivation
Barrett et Fraser (1977)	• Planifier • Coordonner • Motiver • Éduquer • Évaluer
Samuelson (1986)	• Planification • Coordination • Contrôle des résultats • Détermination des objectifs financiers • Comparaison des performances • Motivation financière • Aide à la décision • Habitude de penser avec une logique financière • Rituel • Habitude

Les solutions proposées

Les solutions proposées par le Cam-i sont faibles. En fait, il est frappant de constater que le Cam-i est connu pour ce qu'il supprime et moins par ce qu'il propose. Il ne s'agit sans doute pas d'un hasard. Le *Beyond Budgeting Roundtable* (BBRT) manque d'investissement de forme (Thévenot, 1986), conditions de succès d'une nouvelle pratique managériale. En d'autres termes, le BBRT ne s'incarne pas.

Les propositions du Cam-i sont au nombre de trois et sont, à y regarder de près, assez classiques (Hope et Fraser, 2003*a*).

1. La première proposition consiste à revenir aux plans d'actions. C'est le modèle mis en avant avec l'exemple de Rhodia. Le plan stratégique se décline en plans d'actions qui font l'objet d'un chiffrage financier. Il s'agit en fait d'un retour aux sources du budget, même si la pratique de Rhodia montre sans doute des innovations mais qui ne s'incarnent pas dans des outils mais dans des savoir-faire managériaux.

2. La deuxième proposition est le développement de *rolling forecasts* ou prévisions glissantes. Là aussi, la pratique n'est sans doute pas nouvelle. Dès l'introduction du budget dans les années trente, des entreprises avaient fait le choix de limiter leur usage du budget à un outil d'élaboration de prévisions. La maille d'analyse était plus grossière et la pratique ne s'accompagnait pas de la détermination fastidieuse de centres de responsabilité.

3. La troisième proposition se nomme « dévolution ». Il s'agit de donner un maximum de liberté à de petites entités autonomes de l'organisation. L'entreprise devient une fédération de PME qui n'ont plus besoin d'être coordonnées *via* un système budgétaire. Ce mode s'applique remarquablement dans une firme en réseau comme Svenska Handlesbanken prise en exemple par le Cam-i. Outre que ce système ne va pas sans rappeler la méthode Bat'a vue plus haut, il correspond aussi à une forme de négation du management. Chaque unité doit se débrouiller, le centre arbitre. Pratique et confortable pour le corporate mais sans doute difficilement répliquable dans la plupart des entreprises.

Conclusion

La « gestion sans budget », à supposer que l'on sache exactement ce dont il s'agit, n'est pas la panacée du management moderne. En revanche, la réflexion initiée par le Cam-i est extrêmement intéressante car elle nous rappelle que les outils de gestion peuvent avoir des effets pervers, se bureaucratisent avec le temps et que différents modèles de gestion conviennent à des entreprises immergées dans des contextes différents.

La gestion sans budget, l'expérience de l'agilité ?

Le besoin de disposer d'outils de pilotage et de prévisions performants reflète la volonté actuelle de la société de tout contrôler et de maîtriser ses risques. La directive « Transparence » (directive 2004/109/CE), invitant les sociétés cotées à communiquer des données prospectives, a transformé le budget. Outil classique de prévisions, jusqu'ici tourné uniquement vers la gestion interne, elle l'a ouvert vers l'extérieur puisque certains de ses éléments peuvent maintenant faire partie de la communication financière externe de l'entreprise. Les objectifs ou prévisions sont aujourd'hui communiqués pour rassurer le marché. Ils sont d'autant plus engageants pour les entreprises qui souhaitent éviter les *profit warnings* à répétition.

En période de crise, les critiques adressées au budget se sont d'autant plus renforcées :

- le processus budgétaire devient un exercice difficile car la visibilité sur le chiffre d'affaires se raccourcit. Les prévisions des ventes sont considérées comme un des budgets déterminants avec celui de la production, contraint par les capacités de l'organisation : comment établir alors des prévisions cohérentes lorsque la visibilité n'existe même plus à quelques semaines ? Comment envisager ce que sera l'activité quinze mois plus tard ?
- le coût du processus budgétaire qui apparaissait déjà très élevé est d'autant plus pointé du doigt. Faire disparaître le budget, devenu un exercice de style aléatoire, permettrait-il donc également de faire des économies substantielles, utiles pour maintenir le résultat ?

Examinons le cas d'entreprises de différents secteurs qui sont allées au-delà des simples critiques et ont réellement mis en place un modèle de gestion « sans budget ».

On constate que les raisons ou le contexte de ce choix ne sont pas les mêmes pour toutes les entreprises. Par conséquent, les modèles d'animation de gestion mis en place pour se substituer au budget ne sont pas identiques, chacun trouvant sa propre voix.

Ces modèles alternatifs, qui s'appuient sur un contrôle de gestion plus « agile », car plus innovant, se heurtent cependant eux aussi à certaines limites.

Différentes expériences de gestion « sans budget »

Parmi les pionniers, on retrouve Svenska Handelsbanken (Daum, 2004 ; Hope et Fraser, 2003*a* et *b*), une banque suédoise, qui gère sans budget depuis les années soixante-dix. Ses performances la placent bien au-dessus de ses concurrents. Son modèle repose sur quelques principes :

- une organisation hiérarchique très plate ;

- une transparence totale des résultats atteints par chaque agence qui permet un benchmark interne sur quelques critères qui ne sont pas uniquement financiers (taux de rentabilité, profit par employé, satisfaction des clients…) ;
- un système de bonus basé sur la performance globale du groupe.

La pression sociale est telle, pour éviter de figurer parmi les moins performants, qu'elle incite chacun à se surpasser. C'est ainsi qu'une émulation vertueuse se crée et soutient le progrès. Ce mode de management semble fonctionner d'autant mieux que cette entreprise n'attirerait que les meilleurs candidats. Les meilleurs ont certainement moins besoin d'être contraints pour donner le meilleur d'eux-mêmes. Le cadre donné par un budget ne leur est alors pas nécessaire pour les motiver à faire toujours mieux. L'esprit de compétition suffit.

Des groupes différents du secteur pétrochimique, Rhodia (Berland et Pinçon, 2002 ; Berland *et al.*, 2003 ; Pinçon, 2003) ou Borealis (Hope et Fraser, 2003*a*), ont également opté pour des modes de gestion alternatifs. Le secteur évolue sous la contrainte d'une grande volatilité du prix du pétrole et des cycles d'affaires relativement difficiles à prévoir.

Dans ce contexte, Borealis a mis en place un modèle mixte : l'horizon de temps et la fréquence de chaque type de prévision s'adaptent au type de process considéré.

- un *rolling forecast* permet tous les trimestres de réactualiser les prévisions sur les six trimestres suivants au niveau du chiffre d'affaires (volumes et prix) et des principaux postes de coûts (variables sensibles du métier) ;
- une planification annuelle des coûts fixes est faite par activité (*activity based costing*) plutôt que par ligne budgétaire. Le contrôle des performances repose cependant essentiellement sur un benchmark par rapport aux moyennes glissantes des douze derniers mois ;
- un système qui s'apparente davantage au suivi de projets pour accompagner les investissements.

La mise en place d'un tableau de bord stratégique (type *balanced scorecard*) permet de suivre les principaux indicateurs clés de la performance (*key performance indicators*) au niveau du reporting.

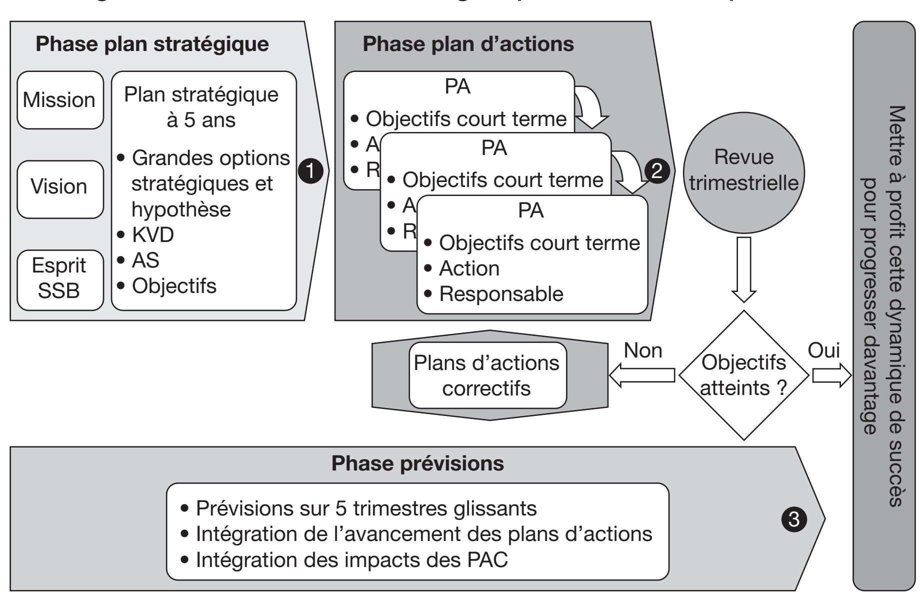
Un autre exemple nous est donné par Rhodia qui a renoncé au processus budgétaire classique dans les années quatre-vingt-dix. Son modèle peut être décrit synthétiquement de la manière suivante :

- l'élaboration d'une vision stratégique claire à cinq ans, permettant d'identifier des *key value drivers* qui désignent ce qu'il faut absolument améliorer pour atteindre les objectifs ;
- une déclinaison de cette stratégie en plans d'actions stratégiques à l'horizon de 12/18 mois où les actions les plus importantes sont chiffrées ;

- des prévisions glissantes sur cinq trimestres sur quelques indicateurs (chiffre d'affaires, EBITDA…).

Le suivi au niveau de la direction se fait au niveau de ces indicateurs clés et des principales actions chiffrées, totalement en cohérence et pertinentes avec la stratégie du groupe. Le contrôle budgétaire classique n'existe donc pas au sommet de la hiérarchie.

Figure 15.1 – Articulation stratégie / plans d'actions / prévisions



Par opposition à ces entreprises évoluant dans des contextes très mouvants, la gestion sans budget est également envisageable dans des secteurs où, au contraire, le futur n'est pas forcément incertain.

Dans des usines de production, tournant à pleine capacité, il n'y a pas nécessairement de grands écarts possibles d'une année sur l'autre. Ainsi, il est envisageable pour certaines unités de groupes industriels de se passer d'un budget et de piloter grâce à d'autres outils :

- suivi de projets d'investissements, qui expliquent au final les principaux écarts significatifs ;
- suivi de plans d'actions majeurs, comme nous venons de voir précédemment ;
- programmes d'amélioration continue centrés sur la qualité.

Un groupe asiatique de construction automobile a ainsi adapté la granularité de son système budgétaire. Le budget n'est en effet pas relayé jusqu'au niveau des ateliers. Chaque usine s'engage seulement sur un coût de fabrication global du

véhicule qui lui est imposé par le groupe dans le cadre du projet véhicule. Cet engagement doit être tenu, il ne peut pas faire l'objet de re-prévisions. Aucune action à mener n'est alors identifiée.

Un processus budgétaire simplifié s'établit ensuite dans une démarche *bottom-up* jusqu'au département mais ne descend pas au niveau des ateliers. Une mesure de l'écart au budget n'est effectuée que sur les grands agrégats au niveau des départements.

L'atteinte de l'engagement de l'usine, voire son dépassement, résulte de la mobilisation de l'ensemble du personnel engagé dans une démarche d'amélioration continue. Chaque trimestre ou mois sont définis des objectifs liés à la résolution des principaux dysfonctionnements opérationnels constatés. C'est la résolution systématique de ces problèmes qui permet *in fine* de réduire les coûts et de tenir les engagements.

Les différences et les points communs de ces expériences « sans budget »

Chacun de ces exemples montre qu'il n'existe pas un seul modèle de management *beyond budgeting*. Ces alternatives sont certes toujours nées d'une volonté stratégique issue de la direction générale pour essayer de réduire le coût exagéré d'un processus peu adapté à chacune de leur réalité. Sans implication réelle du top management, il ne paraît pas envisageable de pouvoir supprimer l'« institution » que constitue le budget dans beaucoup de groupes.

Ces modèles de management supposent donc une définition claire des objectifs et de la stratégie de l'organisation, qui doivent être compris et partagés par l'ensemble du personnel. C'est en effet un moyen essentiel pour garantir que tous les acteurs sont orientés vers un but partagé même s'ils ne sont pas contraints par un cadre budgétaire. Ils s'appuient ensuite sur une forte décentralisation qui laisse une grande autonomie d'actions aux opérationnels. La culture de la responsabilité y est essentielle. Chacun vise à être le meilleur ou à s'améliorer vis-à-vis de ses pairs, ce qui suppose une implication maximale du personnel. Ces modèles décentralisés impliquent une grande transparence dans les résultats atteints, avec le suivi de peu d'indicateurs clés pour mesurer la performance. Cela peut se traduire par une sorte d'industrialisation de la démarche *benchmarking*.

Les résultats ne sont pas uniquement jugés sur l'atteinte de performance financière. La mise en place de tableaux de bord prospectifs (*balanced scorecard*) a souvent supplanté le contrôle budgétaire classique. Le but étant de coller au mieux aux exigences d'un marché incertain ou d'un « client » interne ou externe, qu'on ne peut décevoir, le processus annuel du budget a été remplacé dans la plupart des cas par des processus de planification continue (*rolling forecasts*, objectifs trimestriels d'amélioration continue…).

Cependant, ces modèles n'engendrent pas forcément la disparition totale de la notion de budget dans ces groupes :

- certains conservent des processus classiques mais les limitent au suivi de quelques typologies de charges comme les frais fixes ;
- d'autres l'ont supprimé au niveau du dialogue entre filiales et sièges centraux ; dans ce cas, cela ne signifie pas qu'il n'a pas subsisté dans le groupe au niveau local. Chaque entité, autonome sur son périmètre, est en effet libre de trouver son modèle adéquat pour s'assurer de l'atteinte des objectifs qui lui sont fixées. Un budget classique peut alors être une des solutions choisies ;
- d'autres enfin l'ont conservé mais avec une granularité moins fine, qui leur permet de suivre certains agrégats tout en s'arrêtant à un certain niveau pour ne pas descendre jusqu'en bas de l'organisation hiérarchique.

Les limites et les avantages de la « gestion sans budget »

La mise en place de modèles *beyond budgeting* ne constitue cependant pas la panacée pour résoudre tous les procès faits aux systèmes budgétaires classiques. Certaines tentatives de mise en place de systèmes sans budget se sont en effet finalement soldées par un retour en arrière vers des pratiques plus classiques.

Dans un groupe industriel d'origine française, le départ d'un des leaders qui avaient porté le projet *beyond budgeting*, suivi par la mise en place d'un ERP structurant, a fondamentalement sonné le glas de la tentative de gestion sans budget. Les opérationnels ne s'y sont étonnamment pas opposés car un système de gestion plus classique leur a finalement semblé plus confortable : réconcilier des objectifs globaux définis par le groupe avec les informations détaillées issues d'un ERP, très conservateur dans son approche du contrôle de gestion, n'est en effet pas toujours évident. Remplir des tableaux est finalement plus simple que réfléchir à la cohérence de ses actions avec la stratégie…

La gestion sans budget ne veut pas dire que l'on sort du modèle de mise sous contrôle des organisations qui s'exprime par le tripôle, prévoir, mesurer, (ré-)agir, ou les modèles de progrès continu, PDCA (Plan Do Check Act). Le processus de budget annuel est simplement remplacé par des processus plus récurrents de réflexions stratégiques et de re-prévisions, qui finalement mobilisent autant de personnes qu'avant. La réduction de coût hypothétique liée à la disparition du processus budgétaire n'est donc pas un objectif forcément atteint. Pour suivre la performance au-delà du contrôle budgétaire classique, des outils complémentaires ont été mis en place, comme le *balanced scorecard*, générant par là même des coûts induits de mise en place et de suivi d'indicateurs, parfois plus difficiles à construire. Pour permettre de raisonner par agrégats et pour faciliter le dialogue de gestion, des systèmes informatiques doivent être paramétrés et maintenus : des systèmes d'informations décisionnels, des outils de *work flow*… tous ces substituts engendrent également des coûts pour leur administration et leur gestion.

Dans le secteur automobile, la crise récente a particulièrement touché le groupe asiatique que nous avons évoqué. Son système de management fondé sur l'amélioration continue l'aurait-il empêché d'être aussi réactif que l'environnement économique l'exigeait ? Cette démarche mobilise l'ensemble du personnel pour résoudre des dysfonctionnements opérationnels, de nature plus technique. Il ne semble cependant pas pouvoir apporter des réponses « agiles » utiles pour contrer des aléas liés à l'évolution des marchés.

Les systèmes plus innovants introduits par ces techniques de gestion sans budget n'ont pas forcément mieux résisté que le modèle budgétaire plus classique face à la crise. Il est en effet tout autant difficile de faire des prévisions :

- sur l'année suivante que des *rollings forecasts*, plus fréquents, donnant des prévisions sur plusieurs trimestres à venir ;
- sur des lignes budgétaires détaillées qu'au niveau de quelques agrégats.

Ils ont cependant peut-être donné un avantage aux groupes qui l'utilisent en ayant introduit la compétence de savoir sortir d'un cadre, qu'était alors pour eux le budget. Ils ont su créer un modèle de pilotage adapté à leurs exigences. Ils ont professionnalisé et industrialisé la démarche *benchmarking*, qui sous-tend la capacité à savoir se remettre en question si les résultats baissent par rapport aux cibles de référence. Ce degré de souplesse, d'innovation, donc d'agilité, devenu culture d'entreprise, est primordial en temps de crise pour chaque entreprise afin qu'elle puisse adapter ses indicateurs pour trouver les plus pertinents qui lui permettent de décoder les signaux du marché et de comprendre au mieux ses atouts ou anticiper au plus tôt ses faiblesses (Frow, Marginson et Ogden, 2009).

Le groupe pétrochimique d'origine française, que nous avons présenté ci-dessus, a ainsi réussi à adapter son système de management en abandonnant momentanément la gestion par *key value driver*. Les énergies se sont focalisées sur la maîtrise du cash. La fréquence du reporting sur certains indicateurs avancés a été augmentée pour suivre les préoccupations majeures (stocks, carnet de commande, encaissement clients…).

L'approche *beyond budgeting*, au-delà de l'expression d'une certaine agilité, rappelle également l'importance d'un rôle plus partagé du contrôle de gestion : pour asseoir la réussite du groupe, le contrôle de gestion n'est pas le domaine réservé des contrôleurs. Chaque manager a dans ses missions un rôle de gestion. L'approche sans budget, plus décentralisée, tend donc à l'impliquer plus fortement, pour que ses actions soient cohérentes avec la stratégie, ou plus fréquemment, par le biais des *rolling forecasts* plus réguliers.

Un des facteurs clés de réussite des mises en place de gestion sans budget semble donc être la capacité comportementale (Bouin et Simon, 2009) des contrôleurs et des managers à devenir agiles. La gestion sans budget requiert donc davantage de transversalité, d'écoute, de réactivité, de communication.

Conclusion

La « gestion sans budget » ne semble pas séduire beaucoup d'entreprises (Libby et Lindsay, 2009), car elle ne constitue pas une recette unique, simple à suivre. Chaque entreprise doit trouver son modèle de substitution adapté.

Cependant, celles qui se sont ancrées dans cette culture depuis un bon nombre d'années, n'ont pas l'intention de remettre en cause leur mode de pilotage plus original.

La gestion sans budget rappelle surtout que l'agilité du contrôle de gestion est importante pour améliorer la performance du groupe : le système de pilotage de l'entreprise est d'autant plus performant qu'il est pertinent par rapport à ces environnements interne et externe, qui, eux, sont en constante évolution. Le mot d'ordre est donc « agilité », ce qui requiert des qualités comportementales exigeantes, qui ne sont pas à la portée de toutes les organisations.

Nicolas Berland, professeur à l'université Paris-Dauphine
Catherine Duban-Doyard, consultante, Cegos

Chapitre 16

Le rôle du contrôleur de gestion dans l'urbanisme des systèmes d'information et le pilotage des projets informatiques

Le système d'information gestion-finance (SIGF) est beaucoup plus qu'une somme d'outils informatiques. Au sens large, le SIGF est un ensemble structuré d'informations qui permettent d'assurer, dans de bonnes conditions, la déclinaison informatique du modèle économique de l'entreprise. Certes, le SIGF renvoie le plus couramment à la capacité de mesure de la performance opérationnelle et financière *via* des tableaux de bord formatés ou des analyses *ad hoc* déclinés dans des systèmes informatiques grâce à des fonctionnalités progicielles adaptées. Toutefois, au sein des organisations, le SIGF renvoie aussi et surtout à la construction et aux modalités de diffusion du langage de gestion et de ses représentations.

Définir le système d'information et l'intégrer dans un système informatique n'est donc pas dénué d'enjeux. Dans cette démarche, le contrôleur de gestion joue un rôle essentiel dont il se doit de prendre la pleine mesure. Il est en effet, et le plus souvent, le mieux placé pour penser la déclinaison du modèle économique dans le système d'information. Si, *de facto*, il prend une part active dans la modélisation des processus, il lui incombe aussi la tâche de penser un modèle d'information en mesure de satisfaire aux besoins de l'organisation. Sur le plan des modalités de pilotage de la performance financière et opérationnelle, répondre aux besoins de l'organisation nécessite d'ouvrir le dialogue avec les managers. Mais son travail ne peut s'arrêter là. Il lui revient aussi d'ouvrir un dialogue avec les équipes SI afin d'effectuer les choix techniques pertinents.

À ce titre, ses fonctions sont celles d'un architecte ; elles font de lui un acteur central dans l'urbanisme du système d'information. Cette casquette n'est pourtant pas exclusive et ne doit pas faire oublier les fonctions classiques du contrôle de gestion. Appliquées aux SI, dont la part relative dans les coûts de l'entreprise ne cesse d'augmenter, cela signifie que le contrôleur de gestion doit aussi contri-

buer au pilotage de la valeur créée par le système d'information. Il doit notamment maîtriser le coût du SI sur la base de budgets gérés en mode récurrent ou en mode projet.

Le rôle du contrôleur de gestion en matière de systèmes d'informations et de projets informatiques peut donc tout autant être ramené à celui d'un architecte qu'à celui d'un pilote. Pour éclairer ces deux facettes du rôle du contrôleur de gestion confronté aux enjeux du SI, deux parties composent ce chapitre. Dans un premier temps, Claire Ciampi et Olivier Baudry traitent du rôle du contrôleur de gestion dans l'urbanisme du système d'information. Dans un second temps, Denis Molho se focalise sur son rôle de pilote de la valeur créée par le système d'information.

Le rôle du contrôleur de gestion dans l'urbanisme des systèmes d'information

Depuis le début des années quatre-vingt-dix, la financiarisation du capitalisme a conduit à soumettre les logiques de pilotage, de coordination et de dialogue de gestion propres au contrôle de gestion à des logiques comptables associées au reporting.

Cette évolution a permis de mettre en œuvre des projets informatiques articulant mesure de la performance opérationnelle et mesure de la performance financière. Le plus souvent, la soumission de la mesure de la performance opérationnelle aux contraintes de la communication financière a conduit à mettre en œuvre des systèmes informatiques qui ont contribué à renforcer les critiques portées contre le contrôle de gestion, notamment dans sa dimension prévisionnelle et budgétaire.

Dans cet article, l'analyse portera, dans un premier temps, sur les raisons profondes qui ont conduit, dans des grands groupes, à mettre en œuvre des systèmes informatiques en inadéquation avec des besoins métier liés au pilotage, à la coordination et au dialogue de gestion pourtant identifiés par l'ensemble des acteurs de l'entreprise comme une nécessité.

Dans un second temps, nous montrerons combien une réflexion portant sur la distinction entre système d'information et système informatique tout autant que sur le rôle du contrôleur de gestion dans la définition et la mise en œuvre de chacun d'eux est susceptible de permettre de renouer avec l'efficience en matière de projets informatiques.

Pour parvenir à ce résultat, le contrôleur de gestion doit être un acteur central de l'urbanisme des systèmes d'information.

L'intégration à marche forcée des reporting internes et externes et ses conséquences sur le niveau d'adéquation du système informatique aux besoins métier liés au pilotage

Les évolutions réglementaires récentes (IFRS, lois de sécurité financière) ont favorisé l'unification des reporting internes et externes. L'adoption des contraintes propres au reporting – fiabilité, traçabilité, auditabilité – a conduit à cannibaliser les logiques, processus, systèmes d'information et systèmes informatiques dédiés au pilotage.

Impact des évolutions réglementaires sur les pratiques et systèmes dédiés au reporting et au pilotage

Pour Henri Bouquin, « le contrôle de gestion est un ensemble de dispositifs utilisant les systèmes d'information et qui visent à assurer la cohérence des actions des managers[1] ».

Quel est néanmoins le rôle du contrôleur de gestion dans la définition et la mise en œuvre de ces systèmes ? Avec le développement des offres progicielles intégrées, le nombre de casquettes du contrôleur de gestion est, *a minima*, passé de deux à trois : en plus de la maîtrise des processus métier et de leur déclinaison dans des systèmes d'information dédiés, il lui faut aujourd'hui apprendre à utiliser et faire évoluer des applicatifs progicialisés.

Si, au niveau des fonctions *corporate*, cette évolution ne date pas d'hier, le mouvement est plus récent et toujours en cours sur les strates opérationnelles des organisations.

Au niveau *corporate*, les *reporting* internes et externes ont été unifiés dès le début des années quatre-vingt-dix pour répondre aux exigences des marchés financiers et plus généralement des actionnaires. L'émergence de progiciels de consolidation[2] a accompagné cette évolution. Au cours des années 2000, l'adoption du référentiel IFRS et des lois de sécurité financière n'a fait que renforcer cette tendance.

Au niveau des entités de gestion opérationnelles, l'impact de cette unification des *reporting* identifiée au niveau *corporate* n'a pas été neutre, conduisant les directions financières à articuler les systèmes de mesure de la performance opérationnelle et financière. Sur le plan des systèmes informatiques, cette évolution a le plus souvent conduit, *a minima*, à construire des passerelles, et de plus en plus, à intégrer

1. Henri Bouquin, 2006, p. 9.
2. En France, ces progiciels ont été la marque de fabrique des sociétés Cartesis et Hyperion. Ces deux sociétés ont respectivement et récemment fait l'objet d'un rachat par Business Object (elle-même rachetée par SAP) et par Oracle.

les applicatifs opérationnels et corporate. Cette transformation – encore en cours – se traduit par l'adoption et la mise en œuvre de systèmes décisionnels intégrant des fonctionnalités de pilotage et de reporting de type opérationnel et financier.

Intégration et adaptation de l'offre progicielle aux évolutions des pratiques en matière de reporting et de pilotage

Ainsi, les offres des éditeurs de logiciel se sont-elles mises au diapason de ces évolutions. Les progiciels transactionnels se sont vus adjoindre des progiciels d'aide à la décision de deux types, les premiers étant adaptés aux besoins de *reporting* et de pilotage de la performance des directions fonctionnelles corporate, les seconds étant conçus conformes aux besoins de pilotage des directions fonctionnelles opérationnelles. Pour répondre aux nouveaux enjeux des directions financières, ces deux types d'outils dits de *corporate performance management* (CPM) et de *business intelligence* (BI) sont aujourd'hui en passe d'être intégrés sur le double plan du modèle de données et des fonctionnalités.

L'intégration de ces outils décisionnels sur le plan fonctionnel n'est pas sans poser de difficultés aux organisations. D'abord, une telle évolution a conduit à diluer deux métiers dont le rapprochement s'est fait à marche forcée : la comptabilité et le contrôle de gestion. Le plus souvent, l'unification des *reporting* interne et externe s'est faite au bénéfice de la logique comptable et au détriment du contrôle de gestion. Pour le dire autrement, les systèmes d'information dédiés aux fonctions finance-gestion ont basculé d'une logique « pilotage » et « gestion » vers une logique *reporting* et « finance ». Ce basculement s'est traduit par une hésitation dans les termes : au sein des groupes, faut-il désormais faire référence aux systèmes d'information gestion-finance (SIGF) ou aux systèmes d'information finance-gestion (SIFG) ? Ce débat sur les mots peut sembler trivial. Il n'en reste pas moins qu'il est le marqueur d'une évolution du métier de contrôleur de gestion. Le passage d'une logique opérationnelle de pilotage à une logique financière de *reporting* nécessite un raisonnement en partie double pour lequel, malgré les récentes évolutions, le contrôleur de gestion présente encore peu de dispositions et d'appétence.

Une telle évolution a aussi conduit à recomposer l'offre fonctionnelle des outils de pilotage et de *reporting*. Ainsi les outils de pilotage se sont-ils ingéniés à intégrer des fonctionnalités comptables propres à la logique de *reporting* financier lorsque les outils dédiés au *reporting* financier se sont enrichis de fonctionnalités propres au pilotage. *In fine*, avec les arbitrages opérés en matière réglementaire (adoption du référentiel IAS/IFRS et des lois de sécurité financière), le paramétrage et l'utilisation des nouvelles fonctionnalités introduites dans ces outils ont le plus souvent privilégié l'approche *reporting* au détriment de l'approche pilotage.

Dégradation de la déclinaison des besoins métiers dans le système d'information et dans le système informatique

Enfin, une telle évolution a surtout conduit à dégrader la déclinaison des besoins informationnels des métiers dans le système d'information et dans le système informatique. Les modèles de données sont la traduction symptomatique de ce phénomène. Les dimensions choisies reflètent très souvent la prépondérance et l'ascendance prises par le *reporting* groupe sur les besoins de pilotage opérationnel.

Cette dégradation peut essentiellement être interprétée comme la conséquence d'une mauvaise distribution des rôles et des responsabilités entre les équipes de contrôleurs en charge de l'expression des besoins et les équipes orientées « SI[1] » en charge de leur déclinaison dans les systèmes informatiques[2]. Il est en effet demandé aux premiers de maîtriser les processus métier et d'avoir une sensibilité « SI » quand il est demandé aux seconds de maîtriser les « SI » et d'avoir une sensibilité métier liée aux fonctions finance – gestion.

Ces zones de recouvrement sont d'autant plus problématiques que les équipes en charge du SI sont le plus souvent – bien qu'en partie – constituées de contrôleurs de gestion qui, affectés le temps du projet, deviennent *de facto* juges et parties dans le cadre de l'expression des besoins. Cette confusion des rôles est renforcée par la tentation de verbaliser les besoins métier non pas d'un point de vue strictement fonctionnel mais d'un point de vue progiciel et applicatif. Les contrôleurs de gestion choisis pour intégrer les équipes « SI » le sont en effet et le plus souvent pour leurs compétences et leur appétence « SI ». Cette aisance les conduit à traduire les besoins métier sur un plan progiciel avant même de les traduire sur un plan fonctionnel qui serait neutre du point de vue progiciel. Pour le dire autrement, les équipes en charge du SI ont une tendance à traduire les besoins à travers les fonctionnalités du progiciel qu'ils utilisent avant même de penser les fonctionnalités dont ils auraient besoin sans aucune référence à un progiciel de la place. Cette tendance est d'autant plus affirmée que la concentration du secteur des éditeurs progiciels est telle qu'elle permet de promouvoir – notamment *via* des communautés d'utilisateurs – un vocabulaire et une manière de penser qui leur sont propres.

1. Nous mettons l'acronyme SI entre guillemets car, en français, il peut tout autant renvoyer au système d'information qu'au système informatique. Si dans l'usage cet acronyme renvoie à la désignation « système d'information », une ambiguïté demeure. Dans la suite de notre exposé, nous verrons que cette ambiguïté n'est pas neutre vis-à-vis du problème qui nous préoccupe.
2. En fonction de la proximité métier souhaitée, les équipes focalisées sur la mise en œuvre des systèmes d'information et informatiques peuvent être alternativement rattachées à la direction financière et du contrôle de gestion ou à la direction des systèmes d'information.

La confusion entre IS et IT et ses conséquences sur la définition du rôle du contrôleur de gestion dans l'urbanisme

Ainsi cette dégradation peut-elle, *in fine*, s'interpréter comme le résultat d'un biais dans la déclinaison fonctionnelle des besoins métier, elle-même induite par une confusion entre ce qui relève du système d'information et ce qui relève du système informatique. Les systèmes d'information qui permettent de décrire l'information sont pourtant bien distincts des systèmes informatiques qui contiennent et permettent de stocker physiquement les données[1]. Contrairement à l'acronyme français SI, le vocable anglais traduit nettement cette différence entre systèmes d'information – Information System/IS – et systèmes informatiques – *Information Technology*/IT.

Les systèmes d'information contribuent à décrire le modèle d'information lorsque, de leur côté, les systèmes informatiques contribuent à décrire le modèle informatique. Le modèle d'information et le modèle informatique constituent le méta-modèle d'urbanisme et ont pour point commun de pouvoir être subdivisés en deux niveaux. Ainsi les modèles d'information sont-ils composés des vues métier et fonctionnelles lorsque, dans le même temps, les modèles informatiques sont constitués des vues applicatives et techniques (fig. 16.1).

Figure 16.1 – Méta-modèle de l'urbanisme

Objectifs stratégiques

Modèle d'information	Vue métier	Concepts métier (macro-processus, processus métier, activités, tâches)	Déclinaison
	Vue fonctionnelle	Concept du niveau système d'information (zones, quartiers, blocs et services fonctionnels)	
Modèle informatique	Vue applicative	Concept du niveau système informatique (zones, quartiers, blocs et services applicatifs)	
	Vue technique	Concepts de niveaux logique et physique (base de données, logiciels de base, serveurs, réseaux)	

Le système d'information constitue une déclinaison fonctionnelle des processus métier, qui pour ce qui nous concerne, sont ceux apparentés aux fonctions gestion-finance. En d'autres termes, l'identification des fonctions élémentaires et blocs fonctionnels du système d'information doit permettre la mise en œuvre de l'ensemble des processus métier. Pour illustrer notre propos, il est possible de

1. Pour plus de détails sur la distinction opérée, voir la page internet : http://fr.wikipedia.org/wiki/M %C3 %A9tamod %C3 %A8le_d'urbanisme.

réduire les processus métier du contrôle de gestion au processus de pilotage de la performance que nous subdiviserons en deux sous-processus, le processus réalisé et le processus prévisionnel. Les fonctions élémentaires mobilisées pour mettre en œuvre ce dernier processus sont, de manière non exhaustive, les fonctions élémentaires « saisir », « induire », « copier », « coller », « contrôler ». L'ensemble de ces fonctions est ordonné dans des blocs fonctionnels qui permettent de mettre en œuvre le processus métier pour coller aux réalités opérationnelles d'élaboration et de simulation budgétaires.

Une fois le modèle d'information formalisé sur le double plan processuel et fonctionnel, il est décliné, au niveau applicatif, dans le système informatique. La vue applicative consiste dans une traduction progicielle du système d'information. Enfin, le niveau applicatif du modèle informatique est supporté par le niveau technique qui renvoie au matériel et à la configuration nécessaire au bon fonctionnement du système informatique.

Dans la majeure partie des cas, les progiciels de la place intègrent les fonctions et blocs fonctionnels de base du système d'information mais une certaine rigidité dans leur ordonnancement est susceptible de déformer les processus métier. Ainsi, l'ordonnancement de ces fonctions dans certains progiciels de la place ancrés dans des logiques de *reporting top-down* ne permettent-ils pas de décrire la réalité et la complexité du contrôle de gestion dans ses dimensions de dialogue de gestion et de pilotage *bottom-up* et/ou transverses.

Clarifier le rôle du contrôleur de gestion pour renouer avec l'efficience et la création de valeur en matière de projet informatique

Les enjeux des projets informatiques en matière d'efficience et de création de valeur

Si, comme nous l'avons déjà évoqué, cette confusion entre « IS » et « IT » n'est pas sans conséquence sur le plan de la déclinaison informatique du système d'information, elle ne l'est pas non plus sur le plan de la création de valeur du système d'information et du système informatique mis en œuvre.

Ainsi les projets mis en œuvre tout au long de la décennie passée n'ont-ils pas seulement conduit à favoriser une logique financière de reporting ; ils ont également conduit à discréditer des démarches de pilotage devenues plus lourdes et moins agiles du fait même de leur subordination à la logique de *reporting*.

In fine, ce ne sont pas les seuls processus de contrôle de gestion qui sont remis en cause : ce sont aussi et surtout les systèmes d'information qui les décrivent et les systèmes informatiques qui les supportent. Surmonter ces critiques s'avère

d'autant plus capital que les systèmes informatiques sont aujourd'hui considérés comme un rouage nécessaire et une matière première vitale par ces mêmes entreprises qui trouvent à les critiquer.

Les critiques portées contre les projets informatiques

Comment, dans ce contexte, redonner du crédit aux concepts et processus clés du contrôle de gestion tout en favorisant la création de valeur et l'efficience des systèmes d'information et informatiques qui les décrivent et les supportent ?

La réponse ne viendra pas d'hypothétiques mesures financières limitées à l'évaluation du retour sur investissement. Compte tenu de l'importance des investissements généralement consentis, les démarches de type ROI sont encore les premières à être envisagées. La réponse est pourtant davantage à chercher du côté de critères et d'indicateurs qualitatifs susceptibles de permettre d'approcher l'efficience globale des projets informatiques.

Parmi ces critères, le degré de socialisation et la possibilité donnée aux utilisateurs d'interagir entre eux *via* le système d'information et le système informatique sont de plus en plus mesurés par des indicateurs tels que le nombre d'utilisateurs, le nombre moyen et la fréquence d'utilisation[1]. Néanmoins et paradoxalement, comment atteindre de bons scores le long de ces critères et indicateurs dès lors que les systèmes d'information et les systèmes informatiques font la part belle à une logique financière de *reporting* ? Cette remarque paraît d'autant plus justifiée, qu'*in fine*, ces mêmes systèmes ne répondent pas aux besoins informationnels du plus grand nombre qui, dès lors, auront tendance à « *by-passer* le système ». Ainsi, les contrôleurs de gestion opérationnels sortent-ils communément du système informatique groupe qui a pourtant été mis en œuvre pour répondre à leurs exigences métier pour utiliser des tableurs susceptibles de répondre *fonctionnellement* à leurs besoins parce que réellement fabriqués sur mesure.

Identification et clarification du rôle du contrôleur de gestion dans l'urbanisme des SI

Dans ce contexte, le rôle du contrôleur de gestion doit être, *a minima*, de s'assurer que les systèmes informatiques ne déforment pas les principes métier définis au niveau du modèle d'information et déclinés fonctionnellement dans le système d'information.

Ce rôle apparaît d'autant plus compliqué à tenir que la logique financière associée au *reporting* a conduit à normaliser des systèmes d'information essentiellement diagnostics là où la recherche d'efficience nécessiterait des systèmes d'information

1. Les critères et les indicateurs mentionnés sont indicatifs et ne sont pas exhaustifs.

interactifs favorables au dialogue de gestion, à l'interaction et à la socialisation des acteurs, qu'ils soient managers ou contrôleurs de gestion. Cette distinction entre systèmes d'information diagnostics et systèmes d'information interactifs est repris des travaux de Simons pour qui « toutes les organisations grandes et complexes ont des systèmes similaires de contrôle de gestion […] mais qu'il y a des différences dans la manière d'utiliser les systèmes de contrôle de gestion[1] ».

Ainsi Simons distingue-t-il entre des systèmes de contrôle diagnostics définis comme « les systèmes d'information formels que les managers utilisent pour surveiller les résultats de l'organisation et corriger les déviations par rapport aux standards prédéfinis de performance[2] » et les systèmes de contrôle interactifs définis comme « les systèmes d'information formels utilisés par les managers pour s'impliquer régulièrement et personnellement dans les décisions de leurs subordonnés[3] ».

Dans certains grands groupes, cette évolution favorable aux systèmes d'information de type diagnostic s'est traduite par l'émergence et la normalisation d'un nouveau type de tâche, la « consolidation de gestion ». Cette nouvelle tâche s'est imposée au détriment des tâches de coordination et d'animation traditionnellement dévolues aux contrôleurs et au contrôle de gestion.

En amont, le rôle du contrôleur de gestion est de s'assurer que le système d'information formalisé est fonctionnellement à la hauteur des enjeux métier identifiés. Dans cet objectif, le rôle du contrôleur de gestion consiste dans la formalisation des besoins métiers et leur traduction fonctionnelle. S'il remplit bien son rôle, ses propositions de valeur sont susceptibles de favoriser la coordination et l'interaction des acteurs le long des processus métier sur le double niveau métier et fonctionnel. En d'autres termes, le rôle du contrôleur de gestion est d'optimiser les processus métier par des propositions métier mais aussi des propositions fonctionnelles susceptibles de favoriser le dialogue et la socialisation des acteurs, que ceux-ci appartiennent à la filière managériale ou à la filière contrôle de gestion.

Le contrôleur de gestion, juge ou partie

La définition de ces deux rôles du contrôleur n'est pas sans conséquence sur la gestion, le pilotage et la gouvernance des projets informatiques. S'assurer que le système informatique ne déforme pas le modèle d'information tout comme s'assurer de la correspondance fonctionnelle de l'expression des besoins métier ne nécessitent pas seulement des principes clairs de séparation entre maîtrise d'œuvre et maîtrise d'ouvrage mais nécessitent aussi de cloisonner l'intervention des acteurs des projets informatiques pour leur éviter d'être dans le même temps juges et parties.

1. Simons, 1990, p. 135.
2. Simons, 1995, p. 59.
3. Simons, 1995, p. 95.

Ainsi, un acteur ne peut-il et ne doit-il opérer sur plus d'un des trois niveaux métier, fonctionnel et applicatif. Il peut et doit en revanche jouer un rôle d'interface et de maîtrise d'ouvrage vis-à-vis du niveau qui lui est inférieur. Ainsi les acteurs composant chacun des niveaux métier, fonctionnel et applicatif, sont-ils alternativement maîtrise d'œuvre et maîtrise d'ouvrage.

En fonction de leurs compétences et de leurs appétences, les contrôleurs de gestion pourront être affectés en mode projet sur l'un ou l'autre de ces trois niveaux (fig. 16.2). Précisons néanmoins qu'un contrôleur de gestion qui déciderait d'opérer sur le niveau applicatif, s'il conserve ses compétences de contrôleur de gestion ne doit plus raisonner en tant que contrôleur mais en tant qu'intégrateur d'un système d'information dont il est susceptible d'être familier. Dans le cas contraire, nous retomberions dans la configuration ici dénoncée : celle d'un projet informatique sur lequel certains des acteurs sont à la fois juges et parties.

Figure 16.2 – Périmètre de compétence et mode d'intervention des contrôleurs de gestion

Conclusion

Le manque d'efficience des projets informatiques dédiés aux fonctions finance-gestion est en partie la conséquence d'une financiarisation de la logique qui préside à la définition des systèmes d'information et à leur déclinaison dans des systèmes informatiques.

Renouer avec l'efficience des projets informatiques nécessite de réhabiliter la distinction entre système d'information et système informatique et de clarifier le rôle et les modalités d'intervention du contrôleur de gestion dans la définition et la mise en œuvre de ces systèmes.

LE CONTRÔLEUR DE GESTION ET LE PILOTAGE DE LA VALEUR CRÉÉE PAR LE SYSTÈME D'INFORMATION DE L'ENTREPRISE

Le contrôleur de gestion est concerné, à trois titres, par le système d'information de l'entreprise.

D'abord, en tant que « gardien des ressources », il doit s'assurer que celles-ci sont bien employées pour créer de la valeur dans l'entreprise et qu'elles restent bien maîtrisées. Il intervient, à cet effet, en coopération avec le DSI, sur la définition de l'architecture du système d'information et joue un rôle essentiel dans la construction du budget. Dans ce cadre, il fera notamment la part entre les activités récurrentes et les projets non récurrents qui s'assimilent à des investissements pour lesquels le contrôleur de gestion s'efforcera de calculer des ROI. Ces derniers ne seront pas nécessairement quantitatifs, mais s'efforceront de faire ressortir les bénéfices des projets, les ressources mises en œuvre, le jalonnement.

Ensuite, en tant que « client » du système d'information, le contrôleur de gestion doit définir ses propres besoins, par rapport à un schéma décisionnel et à un cadre de pilotage découlant du modèle économique de l'entreprise. Cela le met dans une position de pilote pour tout ce qui traite des systèmes de pilotage de la performance et des outils qui les sous-tendent, décisionnels ou comptables, par exemple.

Enfin, en tant que coordinateur du système d'information. C'est une thèse de ce chapitre que le contrôleur de gestion, de par sa position centrale dans l'entreprise, est amené à jouer un rôle de coordination dans l'architecture du système d'information dans son ensemble. Il joue un rôle de relais entre la vision stratégique de l'entreprise formalisée dans le modèle économique et l'urbanisme, c'est-à-dire le choix des applications par domaine et les flux de données entre les domaines.

Cette deuxième partie du chapitre sera divisée en quatre sous-parties principales :

- ce que recouvre le terme de système d'information, du point de vue du contrôleur de gestion ;
- comment le système d'information contribue-t-il à la création de valeur de l'entreprise ?
- construire et piloter les budgets et objectifs de performance du système d'information ;
- le contrôleur de gestion, pilote de projets.

Ce que recouvre le terme de système d'information

La tendance naturelle est de confondre système d'information et informatique. Or les systèmes d'information existent depuis la nuit des temps et préexistent à l'informatique. Fondamentalement, un système d'information est la synthèse et l'agencement de tout ce qui contribue au pilotage de la chaîne de valeur de l'entreprise.

En ce sens, il regroupe quatre types de visions :

- une vision stratégique : le modèle économique de l'entreprise, notamment sous l'angle du cadre de pilotage et des facteurs clés de succès ;
- une vision métier : les processus de l'entreprise et leur agencement dans un cadre de régulation d'ensemble ;
- une vision informationnelle : le langage de gestion ;
- une vision informatique : les outils.

La vision stratégique

Sur le plan de la vision stratégique, le modèle économique, avec les mots de « M. Toutlemonde », traite de la manière dont l'entreprise gagne de l'argent tout en apportant la bonne valeur à ses clients. Au plan du système d'information, le modèle économique va préciser deux concepts importants :

- les *facteurs clés de succès* correspondent aux orientations d'actions susceptibles d'avoir un impact très fort sur les choix fonctionnels liés aux outils informatiques. Par exemple, les facteurs clés de succès peuvent porter sur une logistique réactive ou sur l'importance des fonctions après-vente. Les facteurs clés de succès sont des composants forts des systèmes d'information en ce sens qu'ils structurent le socle fonctionnel des systèmes d'information autour de choix d'actions stratégiques ;
- le *cadre de pilotage*, qui renvoie au modèle de décisions de l'entreprise. Pilote-t-on des usines, des magasins, des produits, des clients, des processus ? et pour quelles décisions de gestion ? Par exemple, des marges par client ou par marché vont servir à des décisions de moyen terme sur le pilotage du portefeuille. Un autre exemple peut être le suivi des coûts des processus support, tels que la gestion comptable ou la paie. Il va servir à des décisions de maîtrise des coûts telles que l'externalisation, l'adaptation des effectifs… En aval, au plan des outils informatiques, le cadre de pilotage va permettre de structurer la base de données de l'entreprise et les axes d'analyse qui vont s'avérer nécessaires.

La vision métier

Sur le plan de la vision métier, les processus de l'entreprise et leur agencement sont la manière détaillée dont une entreprise va organiser ses ressources pour faire fonctionner le modèle économique décrit précédemment. La description de processus se présente donc comme un enchaînement d'activités, de tâches, de flux de données et de traitements. Elle précise, également, les rôles et les responsabilités. À cet égard, la description des processus, en termes d'activités, de services rendus et de produits livrés, de régulation, c'est-à-dire d'agencement entre les activités, constitue la première phase de mise en place de systèmes d'information intégrés, ERP.

La vision informationnelle et le langage de gestion

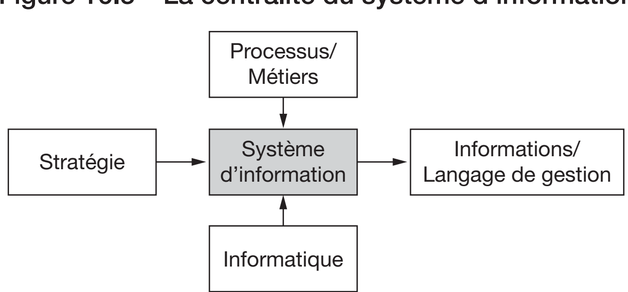
Une question fondamentale à l'intérieur des groupes est celle de la normalisation du langage de gestion et, en particulier, du *reporting* de gestion. Faut-il un langage unique au niveau élémentaire ou faut-il des langages différents ? Faut-il normaliser des agrégats ou des composants élémentaires ? La réponse à cette question est très structurante en matière d'ingénierie des systèmes car elle définit les niveaux de normalisation auxquels il faut s'attaquer.

Par exemple, dans le domaine financier, faut-il normaliser tous les référentiels comptables du groupe, c'est-à-dire imposer des plans de comptes détaillés à toutes les filiales ? Faut-il, au contraire, normaliser au niveau des agrégats ? La même question s'applique à tous les domaines fonctionnels de l'entreprise, par exemple la logistique. Jusqu'où faut-il normaliser les référentiels articles dans les différentes entités d'un groupe industriel ? La réponse n'est pas simple et réside dans la stratégie de pilotage de l'entreprise. La logistique est-elle gérée de manière globale au niveau d'un groupe ou de manière régionale ? Dans le premier cas de figure, l'harmonisation détaillée des référentiels articles, au plan mondial, sera nécessaire. Dans le second cas de figure, l'effort d'harmonisation devra se faire au niveau régional. En termes de stratégie d'outils, cela aura des conséquences, une harmonisation par le bas poussant à une normalisation des outils transactionnels alors que, par le haut, cela peut se faire par des outils décisionnels. Un niveau de normalisation minimum portera sur toutes les données servant de base à des revues de performance qu'il s'agisse de benchmarking ou de suivi sur des objectifs contractuels.

La perspective informatique : les outils

Il s'agit de l'efficience et de l'agilité du système informatique au service des vues qui précèdent, c'est-à-dire au service de la performance des processus et au service de la vue informationnelle. Les outils informatiques vont recouvrir les applications, architecture *hardware* les supportant, réseaux et outils permettant l'intégration des outils entre eux.

Figure 16.3 – La centralité du système d'information



Comment le système d'information contribue-t-il à la création de valeur ?

Le système d'information peut être créateur de valeur ou destructeur de valeur selon qu'il contribue à l'accroissement ou à la réduction de la performance des processus servant les métiers de l'entreprise. Nous précisons, ci-dessous, les trois niveaux de création de valeur.

Les trois niveaux de création de valeur

Le système d'information contribue à la création de valeur de trois manières :

- en aidant à la création de valeur économique ;
- en aidant à la création de valeur « client » ;
- en contribuant à la maîtrise des risques techniques au travers de la capacité à maintenir des applications.

Toute entreprise cherche à améliorer sa performance économique qui se mesure, globalement, par le retour sur capitaux employés (ROCE), c'est-à-dire par le rapport entre une marge d'exploitation et les capitaux employés, soit l'outil de travail. Le pilotage du ROCE se décompose entre pilotage de la marge d'exploitation et pilotage des capitaux employés. Le système d'information peut aider à l'amélioration de la performance sur chacun de ces deux aspects :

- par l'optimisation de l'efficience des processus ;
- par la maîtrise des capitaux employés.

L'efficience des processus passe typiquement par des actions de réduction de coûts et par des actions d'automatisation de processus. Par exemple, typiquement dans des entreprises industrielles, les actions vont porter sur l'intégration des flux au travers de progiciels de gestion intégrés (ERP), sur l'automatisation des processus, sur l'efficacité accrue dans la gestion des opérations commerciales. Ainsi, dans une entreprise industrielle, le système d'information va être un fort levier créateur de valeur pour l'intégration des processus commerciaux de planning, de production. Il permet des gains sensibles de productivité grâce à une gestion plus coordonnée des ressources. Un bon système de gestion de la relation client (CRM) permet de bien cibler les prospects, de mesurer le retour de l'action commerciale, et donc, de ce fait, est un levier fort d'accroissement des revenus. Les mêmes observations peuvent être faites pour les processus paie ou comptable, au sens large, pour lesquels les enjeux sont importants, en termes de productivité, mais aussi en termes de simplification, d'homogénéisation.

La maîtrise des capitaux employés est liée à l'efficience des processus. Les actions de réduction des coûts ont, comme effet corollaire, celui de contribuer à la maîtrise des flux, au travers d'un meilleur contrôle des prévisions et, de ce fait, permettent de réduire la consommation de capitaux que ce soit au travers du BFR ou des investissements.

La durabilité de la performance de l'entreprise exige plus que des actions de réduction de coûts. Elle exige de fournir au client une qualité de services et de produits constante qui se mesure le long de quatre dimensions :

- le temps, c'est-à-dire la capacité à répondre aux besoins du client, dans les délais adaptés (ce qui ne veut pas forcément dire immédiateté) ;
- le prix : comment les produits se positionnent-ils par rapport à la concurrence en termes de rapports qualité/prix ? Quel est l'avantage compétitif de l'entreprise ?
- la qualité intrinsèque du produit : qu'apporte le produit intrinsèquement en termes de fonctionnalités ?
- les services associés aux produits : quels sont les avantages « services » apportés au client en sus du produit ?

Sur chacun de ces quatre points, la contribution du système d'information est primordiale :

- la gestion du temps est l'un des paramètres essentiels de la gestion de la chaîne logistique étendue depuis la passation de la commande du client jusqu'à sa livraison. À cet égard, un facteur essentiel de la performance du système d'information va résider dans l'intégration du processus autour d'une base de données unifiée. Ceci suppose une double réflexion sur la structure des processus et sur la modélisation unifiée des données. Dans une entreprise ayant des problématiques de gestion des produits physiques, cela va se traduire par des enjeux d'intégration des chaînes de gestion des commandes avec la gestion des stocks, le cas échéant, la gestion de production, la gestion des approvisionnements… ;
- le système d'information doit, en termes de prix, être ouvert sur l'externe et fournir des informations comparatives. Ceci suppose des interfaces avec des bases de données externes pour fournir les informations permettant la prise de décisions tarifaires ;
- la qualité intrinsèque du produit. Il s'agit plutôt de décisions de caractère stratégique, mais l'apport du système d'information peut être décisif en termes de suivi de litiges, retour clients, exploitation d'enquêtes de satisfaction ;
- les services associés aux produits. Le système d'information, autour de fonctionnalités de CRM peut apporter beaucoup d'informations opérationnelles sur la valeur désirée par les clients et, notamment, sur son évolution dans le temps.

Comment préciser la contribution du SI dans un contexte donné ?

En fonction du contexte, la contribution du SI sera différente. Typiquement, les ressources SI seront organisées de deux manières (voir figure 16.4) :

- en mode projet pour les activités non récurrentes. Il s'agit, par exemple, de développement de nouvelles fonctionnalités applicatives. Pour ces activités, l'enjeu sera d'évaluer, correctement, le ROI du projet. Cela suppose une vision très précise des orientations stratégiques, facteurs clés de succès, indiquant les pistes d'action qui feront le succès de l'entreprise. Beaucoup plus qu'une simple mesure de rentabilité « comptable », le vrai ROI est une mesure de la contribution stratégique d'un investissement. Par exemple, la mise en place de nouvelles fonctionnalités du système d'information logistique doit correspondre à un facteur clé de succès stratégique fort en termes de service offert au client ;
- en mode processus, pour les activités récurrentes, telles que le *back office* administratif. Pour ces activités, l'enjeu principal sera le rapport coût/qualité des process. À cet égard le *benchmarking* peut être d'une grande utilité pour le contrôleur de gestion qui peut y trouver des enjeux précis en matière d'efficience. Les processus administratifs ou comptables sont souvent le lieu de *benchmarks* très pertinents et débouchant sur des actions spécifiques de réorganisation.

Construire et piloter des budgets

Les budgets des systèmes d'information correspondent à deux logiques de pilotage différentes : le récurrent et le mode projet. Les principes de construction budgétaire ne sont pas les mêmes dans ces deux logiques.

Construire des budgets

C'est là une fonction essentielle du contrôleur de gestion. Comme évoqué précédemment, les budgets sont de deux natures, le récurrent et le mode projet.

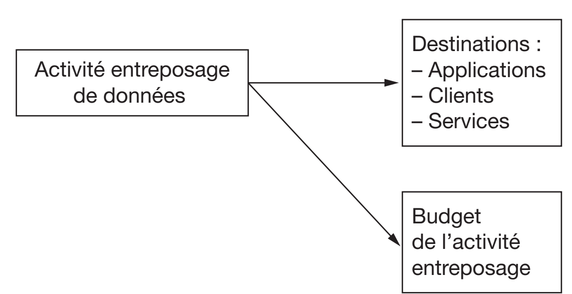
Pour le récurrent, la démarche de budgétisation s'appuie, classiquement, sur des modèles d'activité qui correspondent à des groupes de tâches liées et auxquelles on peut associer une métrique dimensionnante, ou vecteur de coûts.

Ces vecteurs de coûts présenteront le double intérêt d'être utilisables pour le dimensionnement budgétaire à partir d'hypothèses d'activité et d'être utilisable pour l'allocation de coûts sur des destinations telles que des clients ou des services. Ils pourront, de ce fait, servir également de base à la facturation de prestations aux clients, et ce sur la base des consommations réelles de ressources.

Ainsi, le processus de production informatique va comporter des activités de stockage de données, d'édition, d'exploitation de serveurs. Les unités d'œuvre respectives vont être, typiquement, les gigas octets stockés par application, le nombre de pages d'édition, le nombre d'heures CPU.

Il s'agit donc d'un modèle classique de type ABC/ABM permettant de dimensionner les ressources, donc les coûts en fonction d'hypothèses d'activité.

Figure 16.4 – Schéma simplifié d'allocation et de budgétisation ABC des coûts



Bien qu'apparemment simple, ce schéma est, dans la réalité plus complexe lorsque l'on se retrouve confronté à la réalité du terrain. L'allocation des activités, par exemple la maintenance, sur des applications souvent liées n'est pas toujours évidente et exige des vecteurs de coût parfois complexes ou, du moins, composites.

Pour un centre de production informatique d'une grande entreprise de produits de haute technologie et pour l'allocation sur les applications des activités indirectes de surveillance, conduite, préparation, le vecteur de coût qui a finalement été retenu était un score représentatif de la criticité et de la disponibilité des applications. Plus le score était élevé, plus les applications étaient censées consommer des ressources. Cela reposait sur une évaluation collective des applications.

Pour les projets, la budgétisation devra se faire, à l'instar de tous les budgets de projets, par lotissement détaillé avec estimation des coûts par lot et du ROI en fin de projet ; le ROI étant compris, au sens large comme l'agrégation de résultats quantitatifs et qualitatifs. Un chapitre de ressources souvent sous-estimé dans les projets de systèmes d'information a trait, au-delà des aspects informatiques, aux tâches très importantes d'organisation et d'accompagnement du changement. Elles ne doivent pas être sous-estimées sachant qu'elles peuvent représenter jusqu'à 60 % du total des ressources.

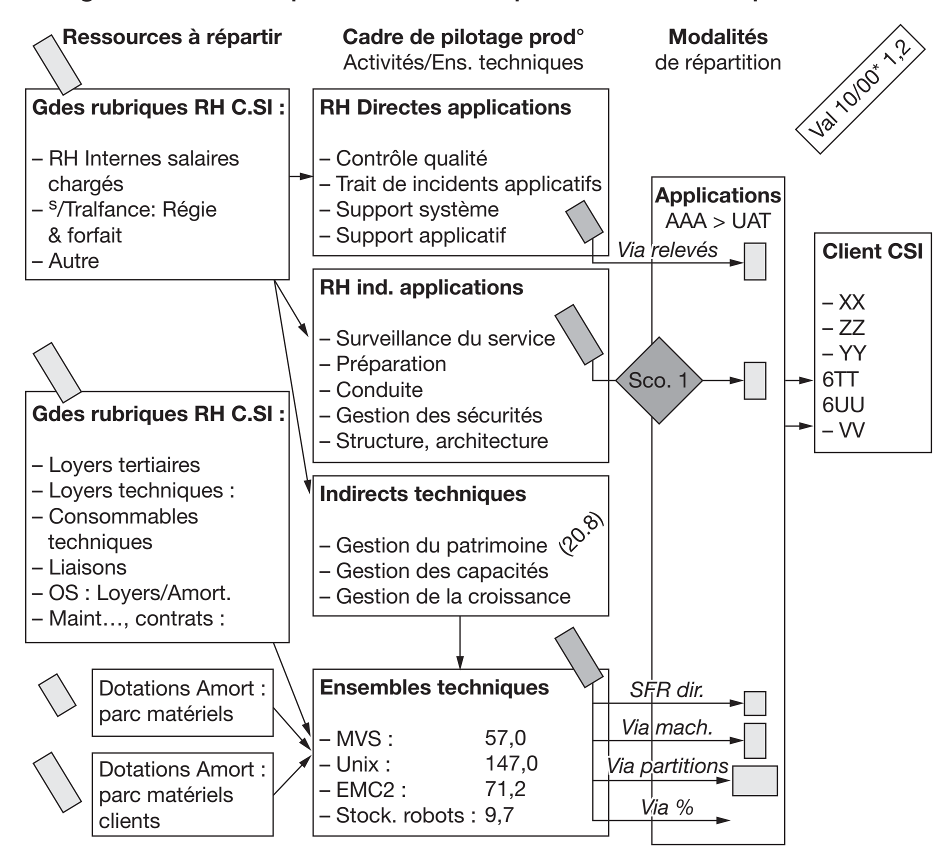
Piloter l'exécution budgétaire

L'exécution budgétaire doit être pilotée en pleine cohérence avec le cadre de construction budgétaire, c'est-à-dire dans le modèle de pilotage d'activités défini pour le récurrent et dans le modèle de lotissement défini pour les projets.

D'expérience, nous constatons que trois points essentiels paraissent devoir régir un pilotage efficace :

- dépasser une vision technique des coûts pour privilégier une vision par activités qui permet un réel pilotage des ressources ;
- au-delà des coûts, piloter la qualité du service ;
- ré-estimer, régulièrement, le coût à terminaison et le ROI des projets.

Figure 16.5 – Exemple de cadre de répartition des coûts par activités



Source : DME European Management

Le contrôleur de gestion, pilote de projets

Outre son rôle dans l'urbanisme du système décrit dans l'article précédent et sur lequel nous ne reviendrons pas, le contrôleur de gestion joue un rôle de coordination dans le pilotage d'ensemble des projets. Il doit s'assurer que les objectifs de performance des processus métiers sont bien atteints et que le ROI des projets est conforme aux objectifs. De plus, le contrôleur de gestion sera pilote en direct des projets de son domaine, notamment les projets de mise en place de systèmes de pilotage autour d'outils décisionnels.

Conclusion

Le contrôleur de gestion joue un rôle central dans la gestion des ressources allouées au système d'information. De par sa position centrale dans l'entreprise, au carrefour de la stratégie et des opérations, il est en mesure d'évaluer la valeur apportée par les projets et donc de hiérarchiser les priorités. Gardien des coûts des processus de l'entreprise, il lui appartient de mesurer et maîtriser les coûts du système d'information.

Claire Ciampi et Olivier Baudry, doctorants, université Paris-Dauphine
Denis Molho, consultant associé, DME.

Bibliographie

Chapitre 1

Berland N. (1999). *L'histoire du contrôle budgétaire en France*, thèse, université Paris-Dauphine.

Bouquin H. (2008). *Contrôle de gestion*, Paris, PUF.

Chandler Jr A. (1962). *Stratégies et structures des organisations*, Paris, Éditions d'Organisation.

Chandler Jr A. (1977). *La Main visible des managers. Une analyse historique*, Paris, Economica.

Goldratt E.M. et Cox J. (1986). *Le But, l'excellence en production*, Paris, Afnor Gestion.

Johnson T.H. et Kaplan R.S. (1987). *Relevance Lost. The Rise and Fall of Management Accounting*, Boston, Harvard Business School Press.

Lemarchand Y. (1998). « Le lieutenant-colonel Rimailho. Portait pluriel pour un itinéraire singulier », *Entreprises et Histoire*, 20, 9-31.

Moutet A. (1992). *La Rationalisation industrielle dans l'économie française au XXe siècle. Étude sur les rapports entre changement d'organisation technique et problèmes sociaux (1900-1939),* thèse de doctorat d'Histoire, Nanterre.

Nikitin M. (1992). *La Naissance de la comptabilité industrielle en France*, thèse, Paris-Dauphine.

Peters T. et Waterman R.H. (1982). *In Search of Excellence*, Londres, Harper Collins Business.

Pezet A. (2009). « The history of the French Tableaux de bord (1885-1975) : Evidence from the archives », *Accounting, Business, Financial History*, vol. 19, n° 2, 103-125.

Williamson O.E. (1975). *Markets and Hierarchies : Analysis and Antitrust Implications*, New york, Free Press.

Zimnovitch H. (1997). *Les Calculs du prix de revient dans la seconde industrialisation en France*, thèse, Poitiers.

Chapitre 2

Bouquin H. (2008). *Comptabilité de gestion,* Paris, Économica.

Bruggeman W., Everaert P., Levant Y., Saens G. et Anderson S. (2008). « Cost modeling in logistics using time-driven ABC : Experiences from a wholesaler », *International Journal of Physical Distribution & Logistics Management*, vol. 38, n° 3, 172-191.

Cardinaels E. et Labro E. (2008). « On the Determinants of Measurement Error in Time-Driven Costing », *Accounting Review*, vol. 83, n° 3, 735-756.

De la Villarmois O. et Levant Y. (2007). « Le Time-Driven ABC : la simplification de l'évaluation des coûts par le recours aux équivalents : un essai de positionnement », *Finance, Contrôle, Stratégie*, vol. X, n° 1, mars, 149-182.

De La Villarmois O et Levant Y. (2005). « La mise en place et l'utilisation d'une méthode d'évaluation des coûts : le cas de la méthode UVA », *Finance, Contrôle, Stratégie*, vol. 8, n° 2, juin, 175-206.

Fiévez J., Kieffer J.-P. et Zaya R. (1999). *La Méthode UVA : du contrôle de gestion à la maîtrise du profit : une approche nouvelle en gestion*, Paris, Dunod.

Gervais M. (2009). *Contrôle de gestion*, 9e éd., Paris, Economica.

Gervais M., Levant Y. et Ducrocq C. (2010). « Le Time-Driven Activity Based Costing : un premier bilan à travers une étude de cas longitudinale », *Finance, Contrôle, Stratégie*, vol. 13, n° 1, 123-155.

Gervais M. et Levant Y. (2007), « Comment garantir l'homogénéité globale de la méthode UVA ? Deux études de cas », *Finance, Contrôle, Stratégie*, vol. 10, n° 3, septembre, 43-73.

Kaplan R.S. et Anderson S.R. (2007), *Time-Driven Activity-Based Costing*, Harvard Business School Press. Trad. fr. : *TDABC : la méthode ABC pilotée par le temps,* Paris, Éditions d'Organisation.

Kaplan R.S., Anderson S.R. (2004), « Time-Driven Activity Based Costing », *Harvard Business Review*, nov., vol. 82, n° 11, 131-138.

Moreels, C. (2005), « Sanac décortique la complexité », *Business Logistics*, janvier, 12-18.

Chapitre 3

Bouquin H. et Fiol M. (2007). « Le contrôle de gestion : repères perdus, espaces à retrouver », *actes en ligne du Congrès de l'Association francophone de comptabilité*, Poitiers.

Fernandez-Poisson D. (2009). « Réduire les coûts de structure par le *benchmarking* », *Échanges*, février.

Horwath P. (1995). « Pour un contrôle de gestion à l'écoute du marché », *Revue française de gestion*, juin.

Kaplan et Anderson (2008). *La Méthode ABC pilotée par le temps*, Paris, Éditions d'Organisation.

Malleret V. (2005). « Peter Pyhrr : mister BBZ », in *Les Grands Auteurs en contrôle de gestion*, Éditions EMS.

Malleret V. (2009). « Peut-on gérer le couple coûts-valeur ? », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, juin.

Meyssonnier F. (2001). « Le target costing : un état de l'art », *Finance-Contrôle-Stratégie*, décembre.

Meyssonnier F. (2010). « *Business Models* et gestion des opérations dans les activités de service », *Échanges*, février.

Meyssonnier F. et Pourtier F. (2006). « Les ERP changent-ils le contrôle de gestion ? », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, juin.

Molho D. et Fernandez-Poisson D. (2009). *Tableaux de bord, outils de performance*, Paris, Éditions d'Organisation, coll. « DFCG ».

Porter M. (1986). *L'Avantage concurrentiel*, Paris, InterEditions.

Savall et Zardet (2007). *Maîtriser les coûts et les performances cachés*, Paris, Economica, 4e éd.

Simons R. (1995). *Levers of Control*, Harvard Business Press.

Chapitre 4

Chalos P., Chen C. J. P. (2002). « Employee Downsizing Strategies : Market Reaction and Post Announcement Financial Performance », *Journal of Business Finance, Accounting*, vol. 29, n° 5-6, 847-870.

Chalvidant J., Le Gouguec E., Brongniart O. (2003). *Guide pratique de la réduction des coûts*, Paris, Éditions Demos.

Copeland T. (2000). « Cutting Costs without Drawing Blood », *Harvard Business Review*, 55-64.

Day D.W. (1984). « Your Company can Control its Travel and Entertainment Cost », *SAM Advanced Management Journal*, vol. 49, n° 3, 4-14.

Deville L., Sponem S., Soulerot M. (2005). « Les réactions du marché à l'annonce de programmes de réduction des coûts : une étude exploratoire sur les entreprises du CAC 40 », *26e Congrès de l'Association francophone de comptabilité*, Lille.

Fogg C. D., Kohnken K. H. (1978). « Price Cost-Planning : a Systematic Process that Links Marketing Strategy with Manufacturing Cost-Reduction Plans », *Journal of Marketing*, vol. 42, n° 2, 97-106.

Goldmann H. (1991). « Cutting Sales and Marketing Costs », *Management Review*, vol. 80, n° 3, 64.

Henkoff R. (1990). « Cost Cutting : How to do it Right ? », *Fortune*, 9 avril, 29-33.

Hubler J., Meschi P.-X., Schmidt G. (2004). « Annonces de suppressions d'emplois et valeur boursière de l'entreprise », *Finance, Contrôle, Stratégie*, vol. 7, n° 4, 107-142.

Mersereau A. (2000). « Les mécanismes de contrôle utilisés pour gérer une réduction des coûts », *Comptabilité-Contrôle-Audit,* t.VI, vol. 2, 21-41.

Nixon R. D., Hitt M. A., Lee H.-U., Jeong E. (2004). « Market reactions to announcements of corporate downsizing actions and implementation strategies », *Strategic Management Journal*, vol. 25, 1121-1229.

Shields M. D., Young S. M. (1991). « Managing Product Life Cycle Costs : An Organizational Model », *Journal of Cost Management*, 39-52.

Soulerot M. (2008). *Planification et ambidextérité : le cas des programmes d'amélioration de la performance*, thèse pour l'obtention du titre de docteur ès-sciences de gestion, université Paris-Dauphine.

Soulerot M. (2009). « Les programmes de réduction des coûts sont-ils vraiment efficaces ? » in Pezet A. (Eds), *L'État des entreprises 2010,* La Découverte, p. 28-43.

Voss B. (1994). « Formulating a Cost-Cutting Strategy », *Journal of Business Strategy*, vol. 15, n° 3, 39.

Trabelsi M., Simon FX (2005). *Préparer et défendre son projet d'investissement,* Paris, Dunod.

Westphal J. D., Zajac E. J. (2001). « Decoupling policy from practice : the case of stock repurchase programs », *Administrative Science Quarterly*, vol. 46, 202-228.

Ce chapitre s'appuie également sur un dossier de presse composé de tous les articles traitant des programmes de réduction des coûts publiés dans *Les Échos* et *La Tribune* sur la période 2003-2009.

Chapitre 5

Cappelletti L. (2005). « Designing and processing a socio-economic management control », in K. Weaver (éd.), *Academy Of Management Best Paper Proceedings*, 65e éd.

Cappelletti L. (2006). « Le contrôle de gestion socio-économique de la performance : enjeux, conception et implantation », *Finance-Contrôle-Stratégie*, 9(1). 135-156.

Cappelletti L. (2008). « Le contrôle de gestion comme outil de la GRH », in B. Pigé (éd.). *Management et contrôle de gestion DSCG 3*, Paris, Nathan-Revue fiduciaire.

Kaplan R.S., Norton D.P. (2004). *Strategy Maps. Converting Intangible Assets into Tangibles Outcomes*, Harvard Business School Press.

Levieux P. (1999, 2006, 2009). *Documents de travail*, Paris, In Extenso.

Savall H. (1974, 1975). *Enrichir le travail humain, l'évaluation économique*, Paris, Dunod.

Savall H. et Zardet V. (1987). *Maîtriser les coûts et les performances cachés. Le contrat d'activité périodiquement négociable*, Paris, Economica.

Savall H. et Zardet V. (1992). *Le Nouveau Contrôle de gestion. La méthode des coûts et des performances cachées*, Paris, Éditions Comptables Malesherbes.

Savall H. et Zardet V. (2008). *Mastering Hidden Costs and Socio-Economic Performance*, IAP.

Simons R.L. (2000). *Performance Measurement, Control Systems for Implementing Strategy*, Upper Saddle River, Prentice Hall.

Chapitre 6

Anderson N.H. (1981). *Foundations of Information Integration Theory*, New York, Academic Press.

Bouin X., Simon F.X., (2009). *Les Nouveaux Visages du contrôle de gestion*, Paris, Dunod (3e éd.).

Bouin X., Simon F.X., (2006). *Tous gestionnaires*, Paris, Dunod (2e éd.).

Cauvin E., Neumann B.R., Roberts M.L. (2007). *Financial Measures Bias in Evaluating Corporate Managers'Performance,* working paper, University of Colorado Denver.

Cauvin E., Neumann B.R., Roberts M.L. (à paraître). « Évaluation de la performance des managers : l'effet de l'ordre de présentation et de l'importance relative des indicateurs financiers et non financiers », *Comptabilité-Contrôle-Audit.*

Banker R. D., Chang H., Pizzini M. (2004). « The Balanced Scorecard : Judgmental effects of performance measures linked to strategy », *The Accounting Review,* 79 (1), 1-23.

Dixon J.R., Nanni A.J., Vollmann T.E. (1990). *The New Performance Challenge : Measuring Manufacturing for World Class Competition*, Dow-Jones-Irwin.

Halford G. S., Baker R., McGredden J. E., Bain J.D. (2005). « How many variables can humans process ? », *Psychological Science,* 16 (1), 70-76.

Ittner C.D., Larcker D.F., Meyer M.W. (2003). « Subjectivity and the weighting of performance measures : Evidence from a Balanced Scorecard », *The Accounting Review,* 78, 725-758.

Kaplan R., Norton D. (1996). The *Balanced Scorecard*, Boston, Harvard Business School Press, MA.

Libby T., Salterio S., Webb A. (2004). « The Balanced Scorecard : The effects of assurance and process accountability on managerial judgment », *The Accounting Review,* 79 (3), 1075-1094.

Lipe M., Salterio S. (2000). « The balanced scorecard : Judgmental effects of common and unique performance measures », *The Accounting Review,* 75 (3), 283-298.

Luft J., Shields M. (2001). « Why does fixation persist ? Experimental evidence on the judgment performance effects of expensing intangibles », *The Accounting Review,* 76 (4), 561-587.

Malina M.A., Selto F.H. (2001). « Communicating and controlling strategy : An empirical study of the effectiveness of the Balanced Scorecard », *Journal of Management Accounting Research*, 13, 47-90.

Malina M.A., Norreklit H.S.O., Selto F.H. (2007). « Relations among measures, climate of control, and performance measurement models », *Contemporary Accounting Research*, 24 (automne), 935-982.

Mendoza C., Delmond M.-H., Giraud F., Löning H. (2002). *Tableau de bord et balanced scorecard*, *Guide de gestion RF*, Groupe Revue Fiduciaire.

Roberts M.L., Albright T.A., Hibbets A.R. (2004). « Debiasing the Balanced Scorecard », *Behavioral Research in Accounting*, 16, 75-88.

Schiff A.D., Hoffman L.R. (1996). « An exploration of the use of financial and nonfinancial measures of performance by executives in a service firm », *Behavioral Research in Accounting*, 8, 134-151.

Trotman K.T., Wright A. (2000). « Order effects and recency : Where do we go from here ? », *Accounting and Finance*, 40, 169-182.

Chapitre 7

Albouy M. (2000). *Décisions financières et création de valeur*, Paris, Economica.

Bouin X., Simon F.X. (2009). *Les Nouveaux Visages du contrôle de gestion*, Paris, Dunod (3e éd.).

Bouquin H. (2008). *Comptabilité de gestion,* Paris, Economica (5e éd.).

Caby J. et Hirigoyen G. (2005). *Création de valeur et gouvernance de l'entreprise*, Paris, Economica.

Charreaux G. (2000). *Gestion financière*, Paris, Litec (6e éd.).

Kaplan R., Norton D.P. (2007). *L'Alignement stratégique*, Paris, Eyrolles, coll. « DFCG ».

Piérot M., Simon F.X (2002). *Impliquer les opérationnels dans la création de valeur,* Fiche expertise 706, Option Finances.

Schatt A. (2002). « Faut-il croire aux prévisions publiées dans les prospectus d'introduction en bourse ? », *Analyse financière*, n° 5, 59-62.

Soliman M.T. (2008). « The Use of DuPont Analysis by Market Participants », *The Accounting Review*, vol. 83, n° 3, 823-853.

Truong G., Partington G. et Peat M. (2008). « Cost-of-Capital Estimation and Capital-Budgeting Practice in Australia », *Australian Journal of Management*, vol. 33, n° 1, 95-121.

Chapitre 8

Balantzian G. (2005). *Tableau de bord, pour diriger en avenir incertain*, Paris, Eyrolles-Éd. d'Organisation.

Bessire D., Baker R. (2005). « The French tableau de bord and the American balanced scorecard : a critical analysis », *Critical Perspectives in Accounting*, 16(6), 645-664.

Bessire D. (1999). « Définir la performance », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, 5(2), 127-150.

Bourguignon A., Malleret V., Norreklit H. (2004). « The American balanced scorecard *versus* the French tableau de bord : the ideological dimension », *Management Accounting Research*, 15(2), 107-134.

Chapman C. (1997). « Reflections on a contingent view of accounting », ***Accounting, Organizations,*** *Society*, 22 (2), 189-205.

Di Maggio P.J., Powell W.W. (1983). « The iron cage revisited : institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields », *American Sociological Review*, 48(2), 147-160.

Epstein M., Manzoni J.F. (1998). « Implementing Corporate Strategy : From Tableaux de Bord to Balanced Scorecards », *European Management Journal*, 16(2), 190-203.

Euske K. (1984). « Evaluation chapter 4, Measurement chapter 5 in », *Management Control : Planning, Control, Measurement and Evaluation*, 51-91.

Fiol M., Jordan H., Sulla E. (2004). *Renforcer la cohérence d'une équipe : diriger et déléguer à la fois*, Paris, Dunod.

Govindarajan V. (1984). « Appropriateness of accounting data in performance evaluation : an empirical examination of environmental uncertainty as an intervening variable », ***Accounting, Organizations, Society,*** 9 (2), 125-135.

Granlund M., Lukka K. (1997). « From bean-counters to change agents : the Finnish management accounting culture in transition », *Liiketaloudellinen Aikakauskirja,* 46(3), 213-255.

Hartmann F.G.H. (2000). « The appropriateness of RAPM : toward the further development of theory », ***Accounting, Organizations, Society***, 25, 451-482.

Hirst M. (1981). « Accounting information and the evaluation of subordinate performance : a situational approach », *Accounting Review*, LVI, 771-784.

Hofstede G. (1981). « Management control of public or not-for-profit activities », *Accounting, Organizations and Society*, 6(3), 193-211.

Hopwood A.G. (1972). « An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation », *Journal of Accounting Research*, 156-193.

Ittner C.D., Larcker D.F. (1998). « Innovations in performance measurement : trends and research implications », *Journal of Management Accounting Research,* 10, 205-238.

Ittner C.D., Larcker D.F. (2003). « Coming up short on non-financial performance measurement », *Harvard Business Review,* 81(11), 88-96.

Kaplan R., Norton D. (1992). « The balanced scorecard, measures that drive performance », *Harvard Business Review,* janv.-fév., 71-79.

Kaplan R., Norton D. (1996). *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*, Boston, Harvard Business Press.

Kaplan R., Norton D. (2000). *The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment*, Boston, Harvard Business Press.

Kaplan R., Norton D. (2004). *Strategy Maps : Converting Intangible Assets into Tangible Outcomes*, Boston, Harvard Business Press.

Löning et al. (2008). *Le Contrôle de gestion : organisation, outils et pratiques*, Paris, Dunod, 3e éd.

Mendoza C. *et al.* (2005). *Tableaux de bord et balanced scorecards*, Paris, Groupe Revue fiduciaire.

Merchant K. (1990). « The effects of financial controls on data manipulation and management myopia », *Accounting, Organizations, Society,* 15(4), 297-313.

Miller P. (1991). « Accounting innovation beyond the enterprise : problematizing investment decisions and programming », *Accounting, Organizations and Society,* 16(8), 733-762.

Norreklit H. (2003). « The balanced scorecard : what is the score ? A rhetorical analysis of the Balanced scorecard », *Accounting, Organizations and Society,* 28, 591-619.

Otley D.T. (1978). « Budget use and managerial performance », *Journal of Accounting Research*, 16, 122-149.

Selmer C. (2003). *Concevoir le tableau de bord*, Paris, Dunod, 2e éd.

Simons R. (1990). « The role of MCS in creating competitive advantage : new perspectives », *Accounting, Organizations and Society,* 15, 127-143.

Simons R. (1991). « Strategic orientation and top management attention to control systems », *Strategic Management Journal*, 12, 49-62.

Simons R. (1995). *Levers of Control*, Boston, Harvard Business School Press.

Speckbacher G., Bischof J., Pfeiffer T. (2003). « A descriptive analysis on the implementation of Balanced Scorecards in German-speaking countries », *Management Accounting Research,* 14(4), 361-389.

Weick K.E. (1979). « Social Psychology of Organizing », *Topics in Social Psychology.*

Weick K.E. (1995). *Sensemaking in Organizations*, Foundations for Organizational Science.

Chapitre 9

Anthony R.N. (1965). *Planning and Control Systems : A Framework for Analysis*, Boston, Graduate School of Business Administration, Harvard University.

Boxall P. (1998). « Achieving competitive advantage through human resource strategy : towards a theory of industry dynamics », *Human Resource Management Review*, vol. 6, n° 3, 265-288.

Edvinson L., Malone M. (1997). *Intellectual Capital*, New York, Harper Business.

Fitz-enz J. (2000). *The ROI of Human Capital*, Broadway, Amacom.

Flamholtz E.G. (1972). « Toward a Theory of Human Resource Value in Formal Organizations », *The Accounting Review*, oct.

Flamholtz E.G. (2001). *Human Resource Accounting. Advances in Concepts, Methods and Applications*, Kluwer Academic Publishers, 3e éd.

Marquès E. (1974). *La Comptabilité des ressources humaines*, Hommes et Techniques.

Martory B. (1990). *Contrôle de gestion sociale*, Paris, Vuibert.

Martory B. (1999). « Vingt ans de contrôle de gestion sociale », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, n° spécial, « Les vingt ans de l'AFC », mai, 165-177.

Mayo A. (2003). *The Human Value of the Entreprise*, Londres, Nicholas Brealey Publishing.

Chapitre 10

Académie des sciences comptables (2007). *Les PME et le développement durable : comment mesurer la performance,* Rapport.

AFNOR (2003). *Guide SD 21 000,* Paris, AFNOR.

Bansal P. (2002). « The corporate challenge of sustainable development », *Academy Management Executive*, vol. 16(2). 122-131.

Billard J.-P., Gélinier O., Muller J-L., Simon F-X. (2002). *Développement durable*, Paris, ESF.

Bouquin H. (2008). « Quelles perspectives pour la recherche en contrôle de gestion ? », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 11, hors série, juin, 177.

Bowen H.R. (1953). *Social Responsibility of the Businessman*, New York, Harper & Row.

Brodhag C. (2004). « Du concept à la mise en œuvre du développement durable : théorie et pratique autour du guide SD 2100 », *Vertigo. Revue en science de l'environnement*, vol. 5(2), 1-12.

Brodhag C. (2006). « Développement durable et entreprises : champs à investir », *Économie et management*, vol. 119.

Carroll A.B. (1991). « The pyramid of Corporate Social Responsibility : Toward the Moral Management of Organizational Stakeholders », *Business Horizons*, vol. 34 (juil.-août), 39-48.

Charreaux G. (1997). *Le gouvernement des entreprises*, Economica, Paris.

Charreaux G. et P. Wirtz (2006). *Gouvernance des entreprises : nouvelles perspectives*, Paris, Economica.

Chatelin C. et S. Trébucq (2003). « Stabilité et évolution du cadre conceptuel en gouvernance d'entreprise : un essai de synthèse », *Working Paper, 9es journées d'histoire de la comptabilité et du management*, *CREFIGE*, Paris Dauphine, 1-25.

COM (2001). *Livre vert. Promouvoir un cadre européen pour la responsabilité sociale des entreprises*, Commission européenne, Bruxelles.

D'Arcimoles C., Ferrone G., Bello P. et Sassenou N. (2001). *Le Développement durable*, Paris, Éd. d'Organisation.

Donaldson T. et Preston L.E. (1995). « The Stakeholder Theory of the Corporation : Concepts, Evidence and Implications », *Academy of Management Review*, vol. 20 (1), 65-91.

Elkington J. (1998). *Cannibals with Forks : the Triple Bottom Line of 21st Century Business*, New Society Publishers.

Freeman E. (1984). *Strategic Management : A Stakeholder Approach*, Massachussetts, Pittman Publishing Inc.

Friedman M. (1970). « The social Responsability of Business is to increase its profits », *New York Time Magazine*, 122-124.

Gabriel, P et Cadiou, C (2005). « Responsabilité sociale et environnementale : les modes de gouvernance face aux crises de légitimité des entreprises », in Dupuis J.-C. et Le Bas C. (2005). *Le Management responsable : vers un nouveau comportement des entreprises*, Paris, Economica.

Glandwin T. et J. Kennely (1997). « Sustainable Development : a New Paradigm for Management Theory and Practice », in *Business and Natural Environment*, P. Bansal et E. Howard (éd.), Butterworth-Heineman.

Harrison J.S. et E. Freeman (1999). « Stakeholders, social responsability and peformance : empirical evidence and theoretical perspectives », *Academy Management Journal*, vol. 42(5).

Hill C. et T. Jones (1992). « Stakeholder-agency theory », *Journal of Management Studies*, vol. 29(2), 131-154.

Jensen M.C. et W.H. Meckling (1976). « Theory of the firm : managerial behaviour, agency costs, and ownership structure », *Journal of Financial Economics*, vol. 3, 305-360.

Jones A (2001). « Social responsability and the utilities », *Journal of Business Ethics*, vol. 34(3-4). 219-229.

Kaplan R.S. et Norton D.P. (1992). « The Balanced-Scorecard, Measures that drives Performances », *HBR* jan-fév*.*, 71-79.

Kaplan R.S. et Norton D.P. (2006). *Aligment,* HBS Press, Harvard.

Perrez R. (2005). « Quelques réflexions sur le management responsable, le développement durable et la responsabilité sociale de l'entreprise C », *Revue des sciences de gestion*, vol. 211-212 (janv.-avril), 29-46.

Pluchart J.J. (coord). « La responsabilité et le *reporting* sociétal de la PME », *Cahier technique DFCG,* 2010.

Power (2004). *La Sûreté de l'audit, l'obsession du contrôle*, Paris*,* La Découverte.

Terra Nova (2003). *Observatoire des pratiques de RSE des sociétés cotées françaises,* rapport.

Trebucq (2009). « Indicateurs GRI et cartographies stratégiques du développement durable des PME », colloque ISEOR, Lyon.

Chapitre 11

Siegel G., Sorensen J. E., Richtermeyer S. B. (2003). « Becoming a business partner », *Strategic Finance*, 1-5

Montgolfier C. (1999). « Quel contrôleur pour quel contrôle ? », in Dupuy Y. (éd.), *Faire de la recherche en contrôle de gestion ?, « De la compréhension » Des pratiques à un renouvellement théorique* Paris,Vuibert, 145-160.

De Longeaux D. (1994). « Trente ans après, les nouveaux défis du contrôle de gestion », *Échanges,* 107, 25-28.

Lorino P. (2009). « Le contrôle de gestion après la crise. Expertise obstinée du chiffre ou métier d'enquête complexe ? », *Revue française de gestion*, 193, 29-35.

Klee L. (2009). « Normes internationales d'information financière », in B. Colasse (éd.), *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, Paris, Economica, 1097-1108. 1107.

Angelkort H., Sandt J., Weissenberger B. (2009). « IFRS : can of worms or silver bullet for accounting systems ? », *Cima Insight - The e-magazine for Management Accountant*, disponible sur : http://www2.cimaglobal.com/cps/rde/xchg/SID-0A82C289-F6F99E1C/live/root.xsl/Insight056145_6222.htm?printerfriendly=1.

Farjaudon A. (2007). *L'Impact des marques sur les modes de pilotage de l'entreprise,* thèse de doctorat, université Paris-Dauphine.

Cheney G. (2008). « IMA joins call for international accounting standards », *Accounting Today,* 22(1), 14.

Jetuah D. (2008). « Call to speed up IFRS move », *Accountancy Age*, 23 oct., 3.

Morales J. (2009). *Le Contrôle comme dynamique de gouvernement et de socialisation. Une étude ethnographique des contrôleurs de gestion*, thèse de doctorat, université Paris-Dauphine.

Gerrard A. (1969). « What is a controller ? », *The Accountant*.

Williams K. (2004). « Let's Reinvigorate Management Accounting », *Strategic Finance*, 86(2), 20-25, 20.

Bouquin H., Fiol M. (2007). « Contrôle de gestion : repères perdus, espaces à retrouver », in *Congrès de l'association francophone de comptabilité*, Poitiers, 15.

Corfmat D., Bouvier T., Beugnet O. (2008). *Quels enjeux de la fonction contrôle de gestion, demain ?*, Observatoire Finance-Gestion, BearingPoint/DFCG.

Lambert C., Sponem S. (2009). « La fonction contrôle de gestion : proposition d'une typologie », *Comptabilité Contrôle Audit*, 15(2), 113-144.

Ahrens T., Chapman C. S. (2000). « Occupational identity of management accountants in Britain and Germany », *The European Accounting Review*, 9 (4), 477-498.

Indjejikian R., Matejka M. (2006). « Business unit controllers and organizational slack », *The Accounting Review*, 81(4), 849-72.

Lambert C., Sponem S. (2005). « Corporate Governance and Profit Manipulation : A French Field Study », *Critical Perspectives on Accounting*, 16(6), 717-748.

Chapitre 12

Caglio A. et Ditillo A. (2008). « A review and discussion of management control in inter-firm relationships : Achievements and future directions », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 33, 865-898.

Cooper R. et Slagmulder R. (2004). « Interorganizational cost management and relational context », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 29, 1-26.

Dameron S. (2001). « Les deux conceptions du développement de relations coopératives dans l'organisation », *Communication à la Xe Conférence de l'Association internationale de management stratégique*, juin.

Dekker H.C. (2003). « Value chain analysis in interfirm relationships : a field study », *Management Accounting Research*, vol.14, 1-23.

Dekker H.C. (2004). « Control of inter-organizational relationships : evidence on appropriation concerns and coordination requirements », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 29, 27-49.

Dwyer F.R., Schurr P.H. et Oh S. (1987). « Developping Buyer-Seller Relationships », *Journal of Marketing*, vol.51, avril, 11-27.

Follett M.P. (1924). *Creative experience*, New York, Longmans, Green. Ouvrage partiellement publié sur le site Internet de la Mary Parker Follett Foundation : http://www.follettfoundation.org/mpf.htm

Hopwood A.G. (1996). « Looking across rather than up and down : on the need to explore the lateral processing of information », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 21, n° 6, 589-590.

Kajüter P. et Kulmala H.I. (2005). « Open-book accounting in networks. Potential achievements and reasons for failures », *Management Accounting Research*, vol.16, 179-204.

Kaplan R.S., Norton D.P. (2006). *Alignment*, Boston, Harvard Business School Press.

Lord B.R. (1996). « Strategic Management accounting : the emperor's new clothes ? », *Management Accounting Research*, vol. 7, 347-366.

Macneil I.R. (1980). *The New Social Contract, An Inquiry into Modern Contractual Relations*, New Haven, Yale University Press.

Mourey D. (2008). *Le Contrôle circulaire. Une approche socio-organisationnelle du contrôle des relations stratégiques inter-firmes dans le secteur de la grande distribution*, thèse de doctorat, oct. 2008, IAE de Paris.

Otley D.T. (1994). « Management control in contemporary organizations : towards a wider framework », *Management Accounting Research*, vol. 5, n° 5, 289-299.

Ouchi W.G. (1980). « Markets, bureaucracies and clans », *Administrative Science Quarterly*, vol. 25, 129-141.

Shank J.K. et Govindarajan V. (1992). « Strategic cost management : the value chain perspective », *Journal of Management Accounting Research*, vol. 3, n° 4, 179-194.

Thomson J.D. (1967). *Organizations in Action*, New York, McGraw-Hill.

Tomkins C. (2001). « Interdependencies, trust and information in relationships alliances and networks », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 26, 161-191.

Tordjman A. (1999). « De la confrontation à la coopération », *Revue française de gestion*, juin-juillet-août, 112-114.

Chapitre 13

Anthony R.N. (1965). *Planning and Control Systems : A Framework for Analysis,* Division of Research, Boston, Harvard Business School.

Bouquin H. (2006). *Le Contrôle de gestion*, Paris, PUF.

Committee Of Sponsoring Organizations of the Tradeway Commission (COSO). (1992). *Internal Control – Integrated Framework* ou COSO 1.

Committee Of Sponsoring Organizations of the Tradeway Commission (COSO). (2002). *Entreprise Risk Management Framework* ou COSO 2.

Foucault M. (2004). *Sécurité, Territoire, Population. Cours au Collège de France (1977-1978)*, Paris, Gallimard.

Power M. (1997). *The Audit Society* : *Rituals of Verification*, Oxford University Press.

Mikol A. (1998). *Le Contrôle interne*, Paris, PUF.

Fain B. et Faure V. (1948). *La Révision comptable : principes juridiques et techniques de l'expertise comptable et des commissariats aux comptes*, Paris, Payot.

Bernard F., Gayraud R. et Rousseau L. (2008). *Contrôle interne*, Paris, Maxima.

Berland N. (2004). *Mesurer et piloter la performance*, Paris, Éditions de la Performance.

Chapitre 14

Acquier A., Gond J.-P. et Igalens J. (2005). *Des fondements religieux de la responsabilité sociale de l'entreprise à la responsabilité sociale de l'entreprise comme religion*, IAE de Toulouse, Cahier de recherche du Centre de recherche en gestion de Toulouse, n° 2005, 166, mai.

Aggeri F., Pezet E., Abrassart C. et Acquier A. (2005). *Organiser le développement durable : Expériences des entreprises pionnières et formation de règles d'action collective*, Paris, Vuibert.

Capron M. et Quairel-Lanoizelée F. (2004). *Mythes et réalités de l'entreprise responsable*, Paris, La Découverte, coll. « Entreprise et Société ».

Donaldson T. et Preston L.E. (1995). « The Stakeholder Theory of the Corporation : Concepts, Evidence and Implications », *Academy of Management Review*, vol. 20, n° 1, 65-91.

Hofstede G. (1991). *Cultures and Organizations, Software of the Mind*, New York, McGraw-Hill.

McWilliams A., Siegel D.S. et Wright P.M. (2006). « Corporate Social Responsibility : Strategic Implications », *Journal of Management Studies*, vol. 43, n° 1, 1-18.

Meier O. (2008). *Management interculturel*, Paris, Dunod, 3e éd.

Moquet A.C. (2009) (en cours de publication). *Le Contrôle sociétal. Les cas Lafarge et Danone : de nouveaux modèles de management portés par le projet de développement durable*, Paris, Magnard-Vuibert.

Norman W. et MacDonald C. (2004). « Getting to the Bottom of Triple Bottom Line », *Business Ethics Quarterly*, vol. 14, n° 2, 243-262.

Pasquero J. (1996). *Stakeholder Theory as a Constructivist Paradigm, 1996 Proceedings IABS (7th)*, Santa Fe, États-Unis, 21-24 mars.

Nurdin G. (2009). *International Business Control, Reporting and Corporate Governance*, Elsevier, CIMA Publishing.

Pérez R. (2005). « Quelques réflexions sur le management responsable, le développement durable et la responsabilité sociale de l'entreprise », *La Revue des sciences de gestion*, n° 211-212, janv.-avril, 29-46.

Trompenaars F. (1994). *L'Entreprise multiculturelle*, Paris, Maxima.

Zaccaï E. (2002). *Le Développement durable. Dynamique et constitution d'un projet*, Bruxelles, Presses interuniversitaires européennes – Peter Lang, coll. « Eco Polis ».

Chapitre 15

Barrett E.M. et Fraser L.B. (1977). « Conflicting roles in budgeting for operations », *Harvard Business Review,* juin.-août, 137-146.

Berland N. (2002). *Le Contrôle budgétaire*, Paris, La Découverte, coll. « Repères ».

Berland N. et Chiapello E. (2009) « Criticisms of capitalism, budgeting and the double enrolment : Budgetary control rhetoric and social reform in France in the 1930s and 1950s », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 34, n° 1, 28-57.

Berland N. et Pinçon J. (2002). « La gestion sans budget : l'exemple de Rhodia », *Échanges* (DFCG), avril, n° 187, 24-26.

Berland N., Bluthé N., de la Masselière I. Frouin L., Pinçon J. (2003) « Gestion sans budget : retour vers le management », *L'Expansion Management Review*, n° 111, 81-89.

Bouin X. et Simon François-Xavier (2009). *Les Nouveaux Visages du contrôle de gestion*, Paris, Dunod, 3[e] éd.

Burns J. et Scapens R.W. (2000). « Conceptualizing management accounting change : an institutionnal framework », *Management Accounting Research*, 11, 3-25.

Cam-I (1999). *The BBRT Guide to Managing without Budget*, Release V3.01, 8 décembre 1999.

Cam-i (2002). *Beyond Budgeting*, White Paper, juin 2002.

Commesnil G. (1935). « Le rôle du comptable dans le problème budgétaire. Méthodes comptables et contrôle budgétaire », *Congrès national des comptabilités de Marseille*, 20-22 sept.

Copeland T., Koller T. et Murrin J. (2000). *Valuation : Measuring and Managing the Value of Companies*, New York, John Wiley and Sons (1[re] éd. en 1990).

Daum J. (2004). « Interview with Lennart Francke : Managing without budgets at Svenska Handelsbanken », *The New New Economy Analyst Report*, 24 févr. 2003.

Deschamps P. (1997). « Le budget, piège à cadres », *L'Expansion*, n° 558, 9-22 octobre, 153-155.

Drtina R. Hoeger S. et Schaub John (1996). « Continuous Budgeting at The HON Company », *Management Accounting (US),* janv., 20-24.

Fortin J., Manfron A. et Vézina M. (1999). *Pratiques de contrôle budgétaire*, Montréal, Guérin.

Frow N., Marginson D. et Ogden S. (2009). « Continuous Budgeting : reconciling budget flexibility with budgetary control », *Accounting, Organization and Society*, doi : 10.1016/j.aos.2009.10.003.

Germain (1932). « Contrôle budgétaire d'une entreprise », *L'Usine*, 29 janvier, 33.

Hope J., Fraser R. (2003*a*). *Beyond Budgeting : How Managers can Break Free from the Annual Performance Trap*, Boston, Harvard Business School Press.

Hope J. et Fraser R. (2003*b*). « Who needs budget ? », *Harvard Business Review,* févr., 108-115.

Jadot (1931). « Le contrôle et la gestion des entreprises à l'aide du budget », *Mon Bureau et CNBOS*, mai, 291-293.

Landauer E. 1(933). « L'œuvre de Thomas Bat'a », *Revue du CNOF,* juin, 177-185.

Libby T., Lindsay R.M. (2009). « Beyond Budgeting or budgeting reconsidered ? A survey of North-American budgeting practise », *Mangement Accounting Research*, doi : 10.1016/j.mar.2009.10.003.

Loeb (1995). « Jack Welch Lets fly On Budgets, Bonuses, and Buddy Boards », *Fortune*, 73, 29 mai 1995.

Ludwig (1930a). « Le contrôle budgétaire du capital d'exploitation », *Mon bureau*, Septembre, Paris.

Ludwig (1930b). *Le Contrôle budgétaire dans les entreprises industrielles*, Paris, Librairie française de documentation G. Claisse.

Musil (1930). « Principes et méthodes du contrôle budgétaire. Ses aspects généraux », *Mon Bureau*, sept., 398.

Penglaou (1931). « Le budget considéré comme base de la détermination et du contrôle des crédits accordés par les banques », *Mon bureau*, oct.-nov., 621 et 716.

Penglaou (1934). « Le budget général », *L'Organisation*, déc., 511-515.

Pinçon J. (2003). « Rhodia, un système de management orienté action », *Business Digest*, juillet-août.

Pulvermann (1930). « Les organismes centraux de l'administration industrielle et le contrôle budgétaire », *Mon bureau*, sept., 400.

Satet R. (1936). *Le Contrôle budgétaire*, Paris, Dunod.

Schmidt J.A. (1992). « Is it time to replace traditional budgeting ? A method to make a budget more useful to management is proposed », *Journal of accountancy*, oct., 103-107.

Thévenot L. (1986). « Les investissements de formes », *Cahiers du CEE*, 29 : 21-71.

Chapitre 16

AFAI (2006). *La Contribution du système d'information à la valeur de l'entreprise*, AFAI, Paris, coll. « Pratiques professionnelles ».

AFAI (2004). *Maîtriser les coûts informatiques*, Paris, AFAI, coll. « Pratiques professionnelles ».

Bouquin H. (2006). *Le Contrôle de gestion*, Paris, PUF, coll. « Gestion » (7e éd.).

Molho D., Fernandez-Poisson D. (2009). *Tableaux de bord, outils de performance*, Paris, Éd. d'Organisation, coll. « DFCG ».

AFAI/DFCG (2006). *Analyse et pilotage de la valeur d'un portefeuille de projets « système d'information »*, Paris, AFAI, coll. « Pratiques professionnelles ».

Simons R. (1990). « The role of management control systems in creating competitive advantage : New perspectives », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 15, n° 1-2, 127-143.

Simons R. (1995). *Levers of Control*, Boston, Harvard Business Press.

Index

T

U

V

Table des matières

Les bibliographies correspondant à chaque chapitre sont données en fin d'ouvrage.

Composé par STDI

Achevé d'imprimer :

N° d'éditeur : 4116
Dépôt légal :